

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Problematika účtování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve
vybrané obchodní společnosti
Problematics of Accounting and Depreciation of Tangible and Intangible Fixed Assets
in Selected Business Company

Student:

Kristýna Brevčínská

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2020

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Kristýna Brevčinská**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Téma: **Problematika účtování a odpisování dlouhodobého hmotného a
nehmotného majetku ve vybrané obchodní společnosti**
**Problematics of Accounting and Depreciation of Tangible and Intangible
Fixed Assets in Selected Business Company**

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
 3. Teoretické aspekty odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
 4. Problematika účtování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybrané obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2019*. 16. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 548 s. ISBN 978-80-7598-271-1.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2019*. 18. vyd. Olomouc: ANAG, 2019. 352 s. ISBN 978-80-7554-219-9.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2019*. 19. vyd. Olomouc: ANAG, 2019. 1080 s. ISBN 978-80-7554-192-5.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

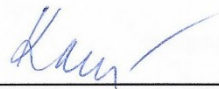
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2019

Datum odevzdání: 07.05.2020



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



doc. Ing. Lenka Kauerová, CSc.
proděškanka pro studium
na základě pověření k jednání č.j.
VSB/19/050319/9900 ze dne 24. 9. 2019

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, přílohu č. 1 jsem samostatně vložila a přílohu č. 2 a 3 jsem samostatně upravila a vložila.

V Ostravě dne 10.5.2020

Kristýna Brevčínská
Kristýna Brevčínská

Obsah

| | | |
|--------|--|----|
| 1 | Úvod..... | 5 |
| 2 | Charakteristika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku..... | 7 |
| 2.1 | Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska | 7 |
| 2.2 | Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska | 9 |
| 2.3 | Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska | 10 |
| 2.4 | Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska | 13 |
| 2.5 | Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku | 14 |
| 2.5.1 | Ocenění pořizovací cenou..... | 14 |
| 2.5.2 | Ocenění vlastními náklady..... | 15 |
| 2.5.3 | Ocenění reprodukční pořizovací cenou | 15 |
| 2.5.4 | Zvláštní případy při určení vstupní ceny | 15 |
| 2.6 | Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku | 16 |
| 2.6.1 | Uvedení dlouhodobého majetku do užívání | 19 |
| 2.7 | Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku..... | 20 |
| 2.8 | Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku | 23 |
| 2.9 | Rezervy | 25 |
| 2.9.1 | Rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku..... | 26 |
| 2.10 | Opravné položky | 27 |
| 2.10.1 | Opravné položky k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku .. | 27 |
| 3 | Teoretické aspekty odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku . | 29 |
| 3.1 | Účetní odpisy | 30 |
| 3.1.1 | Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku | 30 |
| 3.1.2 | Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku..... | 32 |
| 3.2 | Daňové odpisy..... | 32 |
| 3.2.1 | Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku..... | 33 |
| 3.2.2 | Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku..... | 37 |
| 3.3 | Odpisy technického zhodnocení | 38 |
| 3.3.1 | Odpisy technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku z daňového hlediska..... | 38 |
| 3.3.2 | Odpisy technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku z daňového hlediska..... | 40 |
| 3.4 | Daňový odpis v roce vyřazení..... | 41 |
| 4 | Problematika účtování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybrané obchodní společnosti | 44 |
| 4.1 | Představení společnosti | 44 |
| 4.2 | Historie společnosti..... | 47 |

| | | |
|-------|---|----|
| 4.3 | Úsek Finance | 48 |
| 4.4 | Účetnictví společnosti | 49 |
| 4.4.1 | Účetní program | 49 |
| 4.5 | Dlouhodobý majetek ve společnosti | 50 |
| 4.6 | Směrnice dlouhodobého majetku | 52 |
| 4.6.1 | Účtování dlouhodobého majetku | 53 |
| 4.6.2 | Účetní odpisy | 55 |
| 4.6.3 | Daňové odpisy | 56 |
| 4.6.4 | Odpisové oblasti v systému SAP | 57 |
| 4.6.5 | Vyřazení dlouhodobého majetku | 58 |
| 4.7 | Zhodnocení problematiky účtování a odpisování dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti..... | 58 |
| 5 | Závěr | 63 |
| | Seznam použité literatury | 65 |
| | Seznam zkratk | 67 |
| | Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce | |
| | Seznam příloh | |
| | Přílohy | |

1 Úvod

Téma této bakalářské práce zní „Problematika účtování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybrané obchodní společnosti“ z čehož je zřejmé, že tato bakalářská práce se bude zabývat dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem, který je součástí téměř každé obchodní společnosti a pomáhá jí k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Existence dlouhodobého majetku jakožto součást stálých aktiv v obchodních korporacích hraje velmi významnou roli. Dlouhodobý majetek znamená pro obchodní korporace jednak závazek a zodpovědnost, ale i příležitost. Z negativního úhlu pohledu je účtování a odpisování dlouhodobého majetku složitou a rozsáhlou problematikou a musí respektovat řadu právních předpisů. Z pozitivní úhlu pohledu právě právní předpisy obchodním korporacím umožňují o dlouhodobém majetku uvažovat jako o nástroji na optimalizaci základu daně. Z tohoto vyplývá, že zabývat se problematikou účtování a odpisování dlouhodobého majetku má pro obchodní společnosti zásadní význam.

Cílem bakalářské práce bude charakterizovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a definovat tyto termíny z hlediska právních předpisů, resp. z účetního a daňového hlediska. Cílem bakalářské práce bude také popsat procesy týkající se účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku účetních jednotek. Dalším cílem bakalářské práce bude teoreticky vysvětlit postup a možnosti odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z účetního i daňového hlediska. V neposlední řadě si tato bakalářská práce klade za cíl využít znalostí nabytých v teoretické části bakalářské práce k pochopení problematiky, kterou v tomto směru řeší reálná obchodní společnost v praxi, a zhodnotit její postupy a rozhodnutí týkající se účtování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Tato bakalářská práce bude kromě úvodu a závěru rozdělena na tři hlavní kapitoly, z čehož první dvě budou teoretické a třetí bude praktická. První teoretická kapitola se bude zabývat charakteristikou dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z účetního a daňového hlediska, oceňováním dlouhodobého majetku, způsoby pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku a technickým zhodnocením. První teoretická kapitola dále nastíní oblast tvorby rezerv na opravy dlouhodobého hmotného majetku a tvorby opravných položek k dlouhodobému majetku. První teoretická kapitola také znázorní některé postupy účtování formou příkladů. Druhá teoretická kapitola se bude věnovat odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a to opět z účetního

i daňového pohledu. Druhá teoretická kapitola se dále bude týkat odpisů technického zhodnocení a případů, kdy je možné uplatnit pouze jednu polovinu daňového odpisu. K tvorbě obou teoretických kapitol bude využita metoda deskripce a klasifikace. Praktická kapitola představí vybranou obchodní společnost včetně její historie a organizační struktury a popíše skladbu dlouhodobého majetku této společnosti. Praktická kapitola charakterizuje způsob účtování a tvorby účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti prostřednictvím směrnice dlouhodobého majetku. Praktická kapitola bude zakončena zhodnocením problematiky účtování a odpisování ve vybrané obchodní společnosti z úhlu pohledu autorky bakalářské práce. Problematikou se rozumí stanovení důležitých rozhodnutí a řešení několika komplikací, které vznikají ve výše zmíněné oblasti ve vybrané obchodní společnosti. Informace budou v této praktické části zjišťovány mimo jiné metodou ústního dotazování a pozorování. Všechny získané informace budou následně zpracovány metodou analýzy a posouzeny metodou syntézy.

Poznámka: Poznatky, názory a zhodnocení autorky bakalářské práce budou od ostatního textu odlišeny kurzívou.

2 Charakteristika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý majetek je definován a upravován několika právními předpisy. Z účetního hlediska prvním z nich je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví), ten doplňuje vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.), a dalším předpisem je Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (dále jen (ČÚS 013). Dlouhodobý majetek je upravován i z daňového hlediska, a to zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů).

Dlouhodobý majetek je v rozvaze evidován jako položka stálých aktiv a zde je dále rozdělován na dlouhodobý nehmotný majetek (DNM), dlouhodobý hmotný majetek (DHM) a dlouhodobý finanční majetek (DFM). V rozvaze se také vykazuje celkové opotřebení majetku za dobu jeho užívání ve formě opravek jako korekce k dlouhodobému majetku. Výše opravek je dána kumulací odpisů, které jsou zaúčtovány během účetního období.

Dle přílohy č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. se o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku účtuje v účtové třídě 0, a to konkrétně v účtových skupinách: 01-Dlouhodobý nehmotný majetek, 02-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03-Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. Do účtové třídy 0 se dále zařazuje účtová skupina 04-Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, 05-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, 06-Dlouhodobý finanční majetek, 07 a 08-Oprávkový k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku a 09-Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku. (Kolektiv autorů, 2019; Skálová, 2019)

2.1 Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska

Vyhláška č. 500/2002 Sb. vymezuje dlouhodobý hmotný majetek rozdělením do několika skupin, kdy pro každou z nich platí jiné podmínky. Pro nejobsáhlejší skupinu dlouhodobého hmotného majetku platí, že doba použitelnosti je delší než jeden rok a zároveň vstupní cena tohoto majetku je vyšší než limit ocenění stanovený účetní

jednotkou. Ta tento limit určí s ohledem na princip věrného a poctivého zobrazení a princip významnosti. Majetek, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok, ale jeho vstupní cena je nižší než stanovený limit účetní jednotkou, je označován jako drobný hmotný majetek a je o něm účtováno jako o zásobách, tedy do nákladů. Součástí hmotných movitých věcí bývá tzv. příslušenství. To spolu s hlavní věcí tvoří jeden majetkový celek, který je evidován jako dlouhodobý majetek. Účetní jednotka se může sama rozhodnout, kam zařadí majetek po ukončení finančního leasingu, jehož cena je nižší než stanovený limit. V těchto případech je nezbytné vytvořit si vhodnou vnitropodnikovou směrnici. (Ryneš, 2019)

Dlouhodobý hmotný majetek bývá tříděn do několika skupin. Nejobsáhlejší z nich jsou **samostatné hmotné movité věci**. Do této skupiny patří také soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením (jednotlivé části mají společně jednu funkci). Pro tuto skupinu platí výše zmíněná kritéria. (Ryneš, 2019)

Druhou skupinou je **dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění**. Je to souhrn výjimek z výše zmíněného, tedy není zde zásadní ani doba použitelnosti, ani stanovená výše ocenění, majetek je dlouhodobým vždy za splnění určitých podmínek. Do této skupiny se řadí:

- nemovité věci (až na výjimky, které slouží k prodeji) – pozemky, stavby, právo stavby, jednotky (byty a nebytové prostory),
- jiný dlouhodobý hmotný majetek dle § 7 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. – otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace (výjimkou je ochrana nerostného bohatství), věcná břemena k pozemku a stavbě (která nejsou součástí ocenění stavby), ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. 1. 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené horními předpisy, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci a předměty z drahých kovů. (Ryneš, 2019)

Další skupinou jsou **pěstitelské celky trvalých porostů**, kdy jejich doba plodnosti je alespoň 3 roky a zároveň musí splňovat jednu z následujících podmínek dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jedná se o ovocné stromy (keře) vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů (1 000 keřů) na 1 ha a o trvalý porost chmelnic a vinic bez nosných konstrukcí.

Dalším souborem jsou **dospělá zvířata a jejich skupiny**, kdy skupinami se rozumí např. stáda nebo hejna. Pro tento soubor platí výše zmíněná kritéria.

Dále je za dlouhodobý hmotný majetek považováno **technické zhodnocení DHM**. To může být uskutečňováno u hmotných movitých věcí nebo u staveb, dále se provádí na vlastním majetku nebo cizím majetku, čímž je nejčastěji cizí stavba (stavbu nevlastní zhotovitel technického zhodnocení, kterým je nájemce nebo držitel práva stavby), a na drobném hmotném majetku, vždy od výše limitu ocenění stanoveného účetní jednotkou pro DHM dle § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. O technickém zhodnocení účtuje a odpisuje jej jeho zhotovitel. Podrobněji bude tato problematika rozvedena v kapitole 2.8 týkající se technického zhodnocení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. (Ryneš, 2019)

Do klasifikace dlouhodobého hmotného majetku z účetního hlediska se dále zahrnuje i **nedokončený dlouhodobý hmotný majetek**. Jedná se o majetek, který je ve stavu pořízování, avšak ještě není ve fázi schopné k užívání.

Další položkou dle § 7 odst. 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou **poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek**. Tyto zálohy a závdavky mohou být jak dlouhodobými, tak krátkodobými pohledávkami.

Poslední položkou je dle § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. **oceňovací rozdíl k nabytému majetku**. Zde není zásadní stanovená výše limitu. Eviduje se rozdíl (kladný nebo záporný) mezi oceněním obchodního závodu nebo jeho části a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku účetní jednotky, která zaniká, prodává závod nebo jej vkládá, a je snížen o převzaté dluhy. (Ryneš, 2019)

2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska

Dlouhodobý nehmotný majetek má dobu použitelnosti delší než jeden rok (doba použitelnosti je u dlouhodobého nehmotného majetku všeobecně doba, kdy je majetek využíván pro současnou činnost nebo je uchován a slouží pro další následné vyvinutější postupy) a zároveň vstupní cena tohoto majetku je vyšší než limit ocenění stanovený účetní jednotkou taktéž jako u dlouhodobého hmotného majetku. (Ryneš, 2019)

Za dlouhodobý nehmotný majetek jsou považovány následující položky. **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje**, to jsou výsledky úspěšně provedených prací, **software** neboli programové vybavení počítače a **ocenitelná práva**, což jsou zvláště předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí

činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů. Jedná se o licence, patenty nebo průmyslové vzory.

Další položkou dle § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je **goodwill**. U goodwillu není zásadní stanovená výše limitu, eviduje se rozdíl (kladný nebo záporný) mezi oceněním nabytého obchodního závodu nebo jeho části (koupí, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů) a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku účetní jednotky (která zaniká, prodává závod nebo jej vkládá) a od tohoto souhrnu jsou odečteny převzaté dluhy. Goodwill bývá obecně chápán jako vyjádření dobrého jména společnosti, výsledek vhodné volby obchodní politiky, vyjádření dobrých vztahů se zákazníky a jejich loajality, správná pozice společnosti na trhu a uplatnění vhodného produktu. (Kulil, 2015; Ryneš, 2019)

Dále § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. zmiňuje **povolenky na emise a jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství** (dále jen povolenky na emise) **a preferenční limity**. Tato položka nesleduje limit výše ocenění. Povolenka na emise zajišťuje právo provozovatele vypustit do ovzduší dané množství CO₂ za dané období. Jedná se často o povolenky na emise způsobené letectvím nebo na emise skleníkových plynů. Preferenčními limity jsou nejčastěji individuální produkční kvóty bramborového škrobu a cukru nebo individuální limit produkčních práv na chov krav bez tržní produkce mléka.

Patří zde i **nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek**. Jedná se o majetek, který je ve stavu pořizování, avšak ještě není ve fázi schopné k užívání.

Další položkou § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou **poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek**. Tyto zálohy a závdavky mohou být jak dlouhodobými, tak krátkodobými pohledávkami.

Zvláštní skupinou DNM jsou **zřizovací výdaje**. Jedná se jen o ty zřizovací výdaje, které nebyly do konce roku 2015 plně odepsány a nadále se odepisují, od roku 2016 jsou tyto výdaje zahrnuty do nákladů rovnou anebo po částech pomocí časového rozlišení nákladů. (Kolektiv autorů, 2019; Prudký, Lošťák, 2019; Ryneš, 2019)

2.3 Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska

Dlouhodobý hmotný majetek je z daňového hlediska vymezen § 26 zákona o daních z příjmů. DHM vzniká od té doby, kdy je věc dokončená, má danou technickou

funkci a je uvedena do stavu způsobilého obvyklému užívání podle zvláštních právních předpisů (splňuje předpisy bezpečnostní, ekologické, stavební atd.).

Podle zákona o daních z příjmů je **samostatným hmotným majetkem** (popř. **souborem hmotných movitých věcí**) ten majetek, jehož doba použitelnosti je minimálně jeden rok a zároveň jeho vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč. Je-li vstupní cena nižší než tento limit a doba použitelnosti delší než jeden rok, jedná se o drobný hmotný majetek nebo o spotřební materiál. U drobného hmotného majetku se účetní jednotka sama rozhodne, zda bude majetek zařazen rovnou do nákladů v plné výši nebo po částech formou odpisů. Spotřební materiál se při vydání ze skladu účtuje rovnou do nákladů. Do této skupiny patří také majetek, jehož cena je nižší než 40 000 Kč, avšak k jeho zprovoznění je nutná oprava a cena za tuto opravu se přičte k ceně pořízení majetku a takto zvýšená cena přesáhne stanovený limit. Z této skupiny majetku zákon o daních z příjmů vylučuje zásoby. (Prudký, Lošťák, 2019)

Dále se do nákladů také zahrne majetek s dobou použitelnosti kratší než jeden rok a vstupní cenou třeba i několikanásobně vyšší, než je limit stanovený zákonem o daních z příjmů. Jedná se např. o formy, modely, zápustky, šablony a matrice. Jednotlivé části souboru (např. nábytek) lze zařadit do majetku zvlášť, jestliže tyto části fungují samostatně a oddělení části nenaruší celistvost souboru. Jinak se majetek zařadí jako soubor hmotných movitých věcí s jednou společnou funkcí do skupiny hmotný majetek odpisovaný, kdy celková hodnota přesahuje stanovený limit. Limit 40 000 Kč se posuzuje u poplatníků daně z přidané hodnoty (DPH) podle částky bez DPH, uplatní-li si odpočet, a u neplátců DPH se soudí cena včetně DPH. V minulosti býval stanoven horní limit vstupní ceny u osobních automobilů kategorie M1 (byly zde vyloučeny některé výjimky). V uvažných nákladech podniku mohla být zařazena jen část vstupní ceny automobilu do daného limitu. Dnes už je horní limit zrušen. (Prudký, Lošťák, 2019)

Dále je v zákoně o daních z příjmů stanoveno, že bez ohledu na dobu použitelnosti nebo limit výše ocenění jsou **stavby** (i dočasné stavby a zařízení stavenišť), **budovy, domy a jednotky** hmotným majetkem téměř vždy. Tuto výjimku tvoří nemovité věci, které jsou pořizovány za účelem prodeje, dále pak případ, kdy je předmětem činnosti podnikání nákup a prodej nemovitých věcí nebo když se nemovitá věc nepoužívá, nepronajímá a není technicky zhodnocena v určité době mezi jejím nákupem a prodejem. Je-li jen část nemovité věci určena k podnikání, tak se do obchodního majetku zpravidla zahrne celá nemovitost a do odpisů se promítne poměrná výše podle zákona o daních

z příjmů § 28 odst. 6 a to stejné platí i pro ostatní náklady týkající se částí nemovitosti a jejich zahrnutí do daňových nákladů. Mohou nastat určité potíže, používá-li fyzická osoba nemovitost nejen k samostatné činnosti (popř. k pronájmu), ale také k soukromým účelům. V takovém případě by fyzická osoba měla požádat odpovídajícího správce daně o vystavení rozhodnutí o závazném posouzení. Při podání žádosti o toto závazné posouzení je daňový subjekt povinen uhradit poplatek. Posouzení pak ukládá postup, jak má daný poplatník rozdělovat výši odpisů nemovitosti a které náklady nemohou být daňově uznatelné podle určení jednotlivých částí nemovitosti, které jsou používány k soukromým účelům. (Prudký, Lošťák, 2019)

Do hmotného majetku se nezařazují provozní důlní díla, drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa sloužící k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha není větší než 30 m² a vyšší než 5 m. Dále se do DHM nezahrnuje oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.

Je vhodné zde také zmínit méně obsáhlejší skupinu hmotného majetku a tou je **hmotný majetek využívaný k výrobě elektřiny** ze slunečního záření. K tomuto účelu slouží majetek jako celek. Jednotlivé části bývají obvykle zařazeny do skupiny hmotného majetku odpisovaného, ale slouží-li k výrobě elektřiny ze slunečního záření, tento celek je označován jako fotovoltaická elektrárna. (Prudký, Lošťák, 2019)

Pro **pěstitelské celky trvalých porostů** platí téměř stejná pravidla, která jsou definována výše v kapitole 2.1. Tedy dle zákona o daních z příjmů nezáleží na výši vstupní ceny, ale doba plodnosti je minimálně 3 roky a dále musí splnit jednu z následujících podmínek podle § 26 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Jedná se o:

- ovocné stromy (keře) vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů (1 000 keřů) na 1 ha,
- chmelnice a vinice (zde již není žádná další podmínka jako ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.).

U **dospělých zvířat a jejich skupin** nastává sjednocení pravidel z účetního a daňového hlediska, avšak dle zákona o daních z příjmů zde platí limit výše ocenění minimálně 40 000 Kč a doba použitelnosti je opět delší než jeden rok. Jiná situace ale platí pro fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci. V tomto případě se do hmotného majetku řadí jen nakoupená dospělá tažná zvířata a dospělá zvířata základního stáda,

ostatní zvířata (i po dosažení dospělosti ve vlastnictví poplatníka) zůstávají zásobami. (Prudký, Lošťák, 2019)

Poslední skupinou je **jiný majetek**, který má dle zákona o daních z příjmů § 26 odst. 3 několik podkategorií. Jedná se o:

- technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f) – technické zhodnocení je tedy realizováno na pronajatém hmotném majetku, na majetku, který není hmotným majetkem a na hmotném majetku, který využívá mimořádné odpisy (dle § 30a odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů),
- technické rekultivace, jestliže zvláštní zákon nestanoví jinak,
- výdaje hrazené uživatelem, které podle zvláštních předpisů tvoří součást ocenění předmětu finančního leasingu a které v úhrnu se sjednanou smluvní kupní cenou převýší u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč – tedy musí jít o hmotný majetek a nevznikají zde další náklady za jiný majetek související s finančním leasingem – z toho vyplývá, že se před uzavřením smlouvy kontroluje kupní cena, určí se vedlejší výdaje a klasifikuje se, zda vznikne jiný majetek,
- právo stavby u poplatníka, který nevede účetnictví. (Prudký, Lošťák, 2019)

2.4 Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska

Dlouhodobý nehmotný majetek je z daňového hlediska vymezen § 32a zákona o daních z příjmů. DNM má dobu použitelnosti delší než jeden rok a zároveň vstupní cena tohoto majetku je vyšší než limit ocenění stanovený zákonem o daních z příjmů, což je 60 000 Kč. V této skupině se vyskytují rozdíly mezi těmi, kdo vedou účetnictví a těmi, kdo vedou daňovou evidenci nebo jednoduché účetnictví. U těch, kteří vedou daňovou evidenci nebo jednoduché účetnictví, se totiž od roku 2002 nehmotný majetek po jeho pořízení řadí rovnou do daňově uznatelných nákladů (výdajů) a daňově se tedy neodpisuje.

Má-li nehmotný majetek dobu použitelnosti delší než jeden rok, ale jeho vstupní cena je nižší než 60 000 Kč, jedná se o drobný nehmotný majetek a ten se zařazuje do nákladů na účet 518-Ostatní služby. (Prudký, Lošťák, 2019)

Jak podle účetních, tak podle daňových předpisů jsou dlouhodobým nehmotným majetkem **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva** – obchodní společnost je nabyta od jiných osob nebo byly vytvořeny vlastní činností.

Další skupinu tvoří **ostatní dlouhodobý nehmotný majetek**. Zde je zahrnuto technické zhodnocení DNM (se vstupní cenou tohoto DNM nad 60 000 Kč), které přesáhlo částku 40 000 Kč a zároveň o tomto nehmotném majetku nabyvatel užívacího práva neúčtuje jako o majetku, a dále zde patří technické zhodnocení drobného nehmotného majetku, který byl rovnou zahrnut v nákladech.

Zákon o daních z příjmů od roku 2004 vylučuje goodwill, protože jako dlouhodobý nehmotný majetek nelze daňově odepisovat. Kladný (záporný) oceňovací rozdíl se promítne do nákladů (výnosů) rovnoměrně v průběhu 180 měsíců. Přesněji u záporného oceňovacího rozdílu tomu tak je, pokud nebyl ve stejné výši již součástí výnosů podle účetních předpisů. Část záporného (kladného) oceňovacího rozdílu, která nebyla odepsána, se musí objevit v základu daně při vyřazení poslední části DHM nebo DNM. (Kolektiv autorů, 2019; Prudký, Lošťák, 2019)

Od roku 2006 nejsou součástí DNM povolenky na emise a preferenční limity. Dále se za nehmotný majetek nepovažují znalecké posudky, průzkumy trhu, studie, plány rozvoje a menší projekty, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému řízení jakosti, software pro řízení technologií a zařízení, technické a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí. (Prudký, Lošťák, 2019)

2.5 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Oceňování je určení vstupní ceny jednotlivých položek v majetku účetní jednotky a je důležité pro zjišťování finančního stavu obchodní společnosti, k určení odpisů a při tvorbě finančních analýz. Rozlišuje se několik způsobů správného ocenění majetku. Tyto způsoby ocenění budou podrobněji popsány v podkapitolách 2.5.1 – 2.5.4. (Kolektiv autorů, 2019)

2.5.1 Ocenění pořizovací cenou

Pořizovací cenou dlouhodobého hmotného, nehmotného majetku a jejich technického zhodnocení není jen cena pořízení tohoto majetku, ale zahrnuje také náklady související s úplatným pořízením tohoto majetku. Nejčastějším případem vedlejších pořizovacích nákladů je doprava, montáž, clo, projektové práce a dále také mohou obsáhnout spotřební daň nebo DPH, to ale jen v případě neplátců DPH nebo u plátců, u nichž nevzniká nárok na odpočet DPH. Za vedlejší náklady se také dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. považují náklady na přípravu a zabezpečení tohoto majetku (např. poradenské služby, správní poplatky), úroky z úvěrů a zápůjček (dle rozhodnutí účetní

jednotky), daň z převodu nemovitých věcí, povolenky na emise a preferenční limity, které byly nabyty úplatně, a další. (Kolektiv autorů, 2019; Ryneš, 2019)

2.5.2 Ocenění vlastními náklady

Dlouhodobý majetek je vytvořen vlastní činností vlastními náklady, do kterých patří přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a výrobní režie. Vlastní činností může být např. naprogramování vlastního softwaru, výroba strojního zařízení nebo postavení vlastní budovy. (Prudký, Lošťák, 2019)

Dotace

Jestliže je účetní jednotce poskytnuta dotace na pořízení dlouhodobého majetku, je tato účetní jednotka povinna snížit pořizovací cenu nebo výši vlastních nákladů (popř. úroků v nich zahrnutých) o tuto dotaci. Dotací se rozumí bezúplatná plnění ze státních finančních aktiv a rozpočtů a rozpočtů územních samosprávných celků. Vždy je však předem stanoven význam a záměr dotace. (Prudký, Lošťák, 2019; Ryneš, 2019)

2.5.3 Ocenění reprodukční pořizovací cenou

Majetek, který byl získán darováním, byl bezúplatně nabyt (např. po skončení finančního leasingu nebo povolenky na emise a preferenční limity u prvního nabyvatele), byl označen za inventární přebytek, byl vložen do aktiv účetní jednotky nebo se jedná o majetek, u něž nelze zjistit výši vlastních nákladů na vytvoření majetku ve vlastní režii, se oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Tato cena je určena odborným odhadem, nejčastěji odhadem znalce nebo jiným určením ceny podle daňových předpisů a její výše je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cena se použije u oceňování vkladů dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti. Dále je žádoucí zjistit, zda ten, kdo majetek získá, musí pokračovat v započatém odpisování původním vlastníkem – jestliže tomu tak je, reprodukční pořizovací cena nemůže být použita, musí být převzata prvotní vstupní cena. (Kolektiv autorů, 2019; Ryneš, 2019)

2.5.4 Zvláštní případy při určení vstupní ceny

Zvláštní případ nastává při převodu vlastnického práva k zajištění nesplacené pohledávky. Majetek zůstává věřiteli a vstupní cena má výši nesplacené pohledávky.

Do vstupní ceny se až na několik výjimek zahrnuje hodnota technického zhodnocení provedeného v prvním roce odpisování.

Pokud byla do obchodního majetku vložena nemovitost do 5 let po pořízení poplatníkem daně z příjmu fyzických osob, může si účetní jednotka do vstupní ceny zahrnout také náklady vynaložené nejen na její technické zhodnocení, ale i opravy, které byly vykonány před tímto vložení. Vstupní cena může být pořizovací cenou, ve výši vlastních nákladů nebo i reprodukční pořizovací cenou.

Výše vstupní ceny se v průběhu odpisování dlouhodobého majetku nemění, existuje ale několik výjimek z pravidla. Jedná se o rozšíření nebo vyřazení části ze souboru movitých věcí, prodej části majetku, dále pak při zaplacení vedlejších pořizovacích nákladů v následujících obdobích a registrace k DPH (nebo její zrušení).

Do ocenění nelze zahrnout např. náklady na opravy a údržbu, na zaškolení zaměstnanců, na biologickou rekultivaci, kursové rozdíly a smluvní pokuty a úroky z prodlení. (Kolektiv autorů, 2019; Prudký, Lošťák, 2019)

2.6 Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Při pořizování majetku je nutné provést několik kroků, které jsou dány jak zákonem o účetnictví, tak zákonem o daních z příjmů. Pořízení dlouhodobého majetku se v účetnictví zaznamenává v účtové skupině 04. Až po dokončení investice, tedy po uvedení do stavu způsobilého k užívání se následně majetek přeúčtuje do účtových skupin 01, 02 a 03. Ne vždy je však nutné účtovat přes účtovou skupinu 04, v některých případech je totiž pořizovací cena již úplná. Je rozlišováno několik druhů pořízení dlouhodobého majetku – koupě za hotové nebo na fakturu, vytvoření vlastní činností, nabytí práv k výsledkům duševní a tvořivé činnosti, získání bezúplatným nabytím, vklad od jiné osoby nebo převodem z osobního vlastnictví do obchodního majetku a formou finančního leasingu. (Ryneš, 2019; Skálová, 2019)

Pořízení dlouhodobého majetku a jeho účtování je následně přesněji vysvětleno na příkladech (Příklad 2.1 – 2.4). Ve všech příkladech v této bakalářské práci platí hranice pro zařazení věci do dlouhodobého majetku na úrovni 40 000 Kč pro DHM a 60 000 Kč pro DNM. Jestliže náklady za jednotlivý dlouhodobý majetek (DM) včetně vedlejších pořizovacích nákladů souvisejících s tímto DM nepřekročí stanovený limit účetní jednotkou, dochází k přeúčtování z účtu 041 a 042, na účet 518 a 501, nikoli na účty 01x, 02x, 03x, nejedná se tedy podle účetní jednotky o dlouhodobý majetek.

V následujícím příkladu (Příklad 2.1) je nározně uveden postup účtování pořízení hmotného movitého majetku (HMV), konkrétně stroje, koupí na fakturu. Pro přiblížení se realitě je příklad zkomplikován.

Příklad 2.1 Pořízení HMV koupí na fakturu

Společnost poskytne dodavateli zálohu na pořízení stroje předem z bankovního účtu, k dopravě stroje využije vlastních zdrojů, společnost má nárok na státní dotaci, na zbytek ceny stroje bez DPH se rozhodne využít dlouhodobý bankovní úvěr a tímto vzniká úrok z úvěru, který účetní jednotka (ÚJ) zahrne do pořizovací ceny stroje.

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|-----|--------|---|-------------|-----|-----|
| 1. | ZFP | zaplacení zálohy na stroj | 200 000 | 052 | 221 |
| | | DPH 21 % | 42 000 | 343 | 221 |
| 2. | FP | faktura za stroj | 1 000 000 | 042 | 321 |
| | | DPH 21 % | 210 000 | 343 | 321 |
| 3. | ID | doprava – využití vlastních zdrojů | 3 000 | 042 | 586 |
| 4. | FP | faktura za montáž stroje | 7 000 | 042 | 321 |
| | | DPH 21 % | 1 470 | 343 | 321 |
| 5. | ID | nárok na dotaci ze SR na pořízení DHM | 100 000 | 378 | 346 |
| 6. | VBÚ | příjem dotace ze SR | 100 000 | 221 | 378 |
| 7. | ID | zúčtování investiční dotace ze SR | 100 000 | 346 | 042 |
| 8. | FP | zúčtování zálohy s fakturou za stroj | 200 000 | 321 | 052 |
| | | zúčtování DPH 21 % ze zálohy | 42 000 | 321 | 343 |
| 9. | VBÚ | přijetí bankovního úvěru na bankovní účet | 800 000 | 221 | 461 |
| 10. | VBÚ | doplatek rozdílu mezi fakturou a zaplacenou zálohou | 800 000 | 321 | 221 |
| | | doplatek DPH 21 % | 168 000 | 321 | 221 |
| 11. | VBÚ | úhrada úroku z úvěru na pořízení DHM | 80 000 | 042 | 221 |
| 12. | ID | převedení stroje do užívání | 990 000 | 022 | 042 |
| 13. | VBÚ | úhrada faktury za montáž z bankovního účtu | 8 470 | 321 | 221 |

Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:

D – „dal“

FP – faktura přijatá

ID – interní doklad

MD – „má dáti“

VBÚ – výpis bankovního účtu

SR – státní rozpočet

ZFP – zálohová faktura přijatá

Pořizovací cena stroje je snížena o přijatou dotaci a její součástí je i částka za dopravu, montáž a úroky z úvěru. Z této částky by se v průběhu následujících let počítala výše odpisů stroje.

Následující příklad (Příklad 2.2) také zachycuje pořízení HMV koupí na fakturu, avšak od zahraničního dodavatele. Jednak od dodavatele členské země Evropské unie (EU) a dále pak dodavatele, který není členem EU. V obou případech je nezbytné

samovyměření DPH. V případě nečlenské země EU se do základu daně pro výpočet DPH zahrne nejen cena zboží, ale také cena dopravy do prvního místa určení v tuzemsku a clo. V obou případech dochází k výpočtu a zaúčtování kurzových rozdílů.

Příklad 2.2 Pořízení HMOV od zahraničního dodavatele

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|-----|--------|---|------------------|----------------|----------------|
| 1. | FP | nákup robotu od italského dodavatele za 6 000 EUR, kurz 25 CZK/EUR | 150 000 | 042 | 321 |
| 2. | ID | samovyměření DPH 21 % nárok na odpočet DPH 21 % | 31 500 31 500 | 343.9 343.1 | 343.1 343.9 |
| 3. | ID | zařazení robotu do užívání | 150 000 | 022 | 042 |
| 4. | FP | nákup jeřábu ze Švýcarska za 18 000 CHF, kurz 23,3 CZK/CHF | 419 400 | 042 | 321 |
| 5. | FP | doprava do místa v tuzemsku (osvobozeno od DPH dle § 69 ZDPH) | 10 000 | 042 | 321 |
| 6. | JSD | předpis cla | 6 000 | 042 | 379 |
| 7. | ID | samovyměření DPH 21 % nárok na odpočet DPH 21 % | 91 434 91 434 | 343.9 343.1 | 343.1 343.9 |
| 8. | ID | zařazení jeřábu do užívání | 435 400 | 022 | 042 |
| 9. | VBÚ | úhrada faktury italskému dodavateli, kurz 25,6 CZK/EUR: zúčtování závazku kurzová ztráta (25,6 · 6 000 - 150 000) | 150 000 3 600 | 321 563 | 221 221 |
| 10. | VBÚ | úhrada faktury švýcarskému dodavateli, kurz 23 CZK/CHF zúčtování závazku (23 · 18 000) kurzový zisk (419 400 - 414 000) | 414 000 5 400 | 321 321 | 221 663 |
| 11. | VBÚ | úhrada dopravy | 10 000 | 321 | 221 |
| 12. | VBÚ | úhrada cla | 6 000 | 379 | 221 |

Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:

JSD – jednotný správní doklad

ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Následující příklad (Příklad 2.3) zobrazuje účtování při pořízení HMOV, konkrétně náradí, vlastní činností.

Příklad 2.3 Pořízení HMOV vlastní činností

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|---|-----------------|------------|------------|
| 1. | ID | spotřeba materiálu (dle výdejky) | 500 000 | 501 | 112 |
| 2. | FP | faktura za spotřebu energie DPH 21 % | 16 000 3 360 | 502 343 | 321 321 |
| 3. | FP | faktura za služby využívané pro výrobu náradí DPH 21 % | 9 000 1 890 | 518 343 | 321 321 |
| 4. | ID | mzdové náklady zaměstnanců | 60 000 | 521 | 331 |

| | | | | | |
|----|----|---|---------|-----|-----|
| 5. | ID | zákon­né so­ciální a zdra­vo­tní pojiš­te­ní za­měst­nan­ců | 20 280 | 524 | 336 |
| 6. | ID | pře­ve­de­ní vy­ro­be­né­ho ná­ra­dí do uží­vá­ní | 605 280 | 022 | 588 |

Zdroj: vlastní zpracování

Následující příklady (Příklad 2.4 a 2.5) znázorňují účtování pořízení DM bezúplatným nabytím. Konkrétně se v prvním případě jedná o získání softwaru na základě darovací smlouvy a v druhém případě o převod pozemku a domu z osobního užívání do podnikání fyzické osoby (FO). Jak již bylo zmíněno dříve, školení zaměstnanců nelze zahrnout do pořizovací ceny majetku.

Příklad 2.4 Pořízení DNM bezúplatným nabytím

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|---|--------------|------------|------------|
| 1. | DS | pořízení softwaru – darovací smlouva | 120 000 | 041 | 648 |
| 2. | FP | faktura za provedení zkoušky softwaru DPH 21 % | 1 000 210 | 041 343 | 321 321 |
| 3. | FP | školení o softwaru pro zaměstnance | 2 000 | 518 | 321 |
| 4. | ID | zařazení softwaru do užívání | 121 000 | 013 | 041 |

Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:

DS – darovací smlouva

Příklad 2.5 Pořízení pozemku a stavby vkladem individuálního podnikatele do podnikání

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|--|-------------|-----|-----|
| 1. | ID | vklad individuálního podnikatele (FO) – pozemek | 18 000 | 031 | 491 |
| 2. | ID | vklad individuálního podnikatele (FO) – dům | 1 000 000 | 021 | 491 |

Zdroj: vlastní zpracování

2.6.1 Uvedení dlouhodobého majetku do užívání

Dlouhodobým majetkem se věci stanou až poté, co jsou uvedeny do stavu způsobilého k užívání, tedy splňují technické a ekonomické funkce potřebné k užívání věci a dále vymezené právní předpisy (např. stavební, bezpečnostní, hygienické). Obvykle se tato skutečnost dokládá protokolem o uvedení DM do užívání, u staveb se jedná o kolaudační rozhodnutí. Jestliže pořízení majetku neprovází žádné vedlejší pořizovací náklady, je možné zařadit hmotné movité věci do užívání rovnou, a to tak, že se majetek zařadí do příslušné účtové skupiny bez použití účtu účtové skupiny 04- Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Při uvedení majetku do užívání se tedy majetek zaúčtuje do jedné z následujících účtových skupin. Jedná se o účtovou skupinu 01-Dlouhodobý nehmotný majetek, 02-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03-Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. (Kolektiv autorů, 2019; Ryneš, 2019)

2.7 Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Vyřazení dlouhodobého majetku je proces, na jehož konci dlouhodobý majetek již není součástí účetnictví účetní jednotky. Dokladem je protokol o vyřazení. K vyřazení majetku dochází z několika důvodů. Těmi jsou:

- likvidace,
 - následek škody,
 - vznik manka,
 - prodej,
 - darování,
 - bezúplatný převod,
 - vklad do základního kapitálu jiné společnosti,
 - převod z obchodního majetku do osobního vlastnictví individuálního podnikatele.
- (Ryneš, 2019)

K vyřazení může dojít v průběhu i po ukončení odpisování. Může se tedy stát, že při vyřazení má DM tzv. zůstatkovou hodnotu. Přesněji § 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů hovoří o zůstatkové ceně, to je rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů daného majetku (popř. poměrnou částí odpisů). Jestliže účetní jednotka nevyužije v některém zdaňovacím období maximální možnou výši rovnoměrného daňového odpisu, je výše menšíte skutečná část uplatněných odpisů. Před vyřazením se zůstatková hodnota majetku (popř. vstupní cena u neodpisovaného majetku) musí zaúčtovat na stranu MD příslušného účtu, jehož zvolení záleží na zmíněných důvodech vyřazení. Účtování podle důvodů je znázorněno na příkladech (Příklad 2.6 – 2.10). Tyto důvody také ovlivňují výši odpisů v daném roce vyřazení a dále pak i daňovou uznatelnost nákladu, který vzniká ze zůstatkové hodnoty. Dle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů je náklad daňově uznatelný ve výši daňové zůstatkové ceny, který vznikl při likvidaci, prodeji dlouhodobého majetku a při vyřazení pěstitelských celků, trvalých porostů a dospělých zvířat a jejich skupin. Dále je daňově účinný takový náklad, který vznikl vyřazením DM za určitých podmínek z důvodu:

- škody (jedná se o fyzické znehodnocení)
 - obecně do výše náhrady škody (stejně tak se postupuje, když je majetek odpisován jen na základě účetních odpisů, které jsou výdajem dle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů),

- a vždy, je-li škoda způsobena živelní pohromou (dle posudku pojišťovny nebo soudního znalce), neznámým pachatelem (dle potvrzení policie) nebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření podle zvláštních předpisů,
- manka – do výše náhrady škody. (Prudký, Lošťák, 2019; Ryneš, 2019)

V případě, že došlo k darování nebo bezúplatnému převodu majetku, kdy převod nebyl povinný dle zvláštních právních předpisů, je tento náklad téměř vždy daňově neúčinný. Dar se účtuje na účet 543-Dary, a to včetně DPH, pokud jí na výstupu podléhá. Dle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů tak také platí pro stavební dílo, které je likvidováno ve spojitosti s pořizováním nového stavebního díla, popř. jeho technickým zhodnocením, tedy tento náklad nelze daňově uplatnit, avšak bude součástí vstupní ceny nové stavby.

V této fázi vyřazení je možné, že vznikne rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou, který se pak stává připočitatelnou nebo odpočitatelnou daňovou položkou. Je-li účetní zůstatková cena vyšší než daňová, musí se o tento vzniklý rozdíl zvýšit výsledek hospodaření a naopak. (Prudký, Lošťák, 2019; Ryneš, 2019)

K vyřazení může dojít i u nedokončeného DM v případě, že se změní původní záměr účetní jednotky. Jedná se o zmařenou investici a tento náklad může být daňově uznatelný jen v tom případě, že účetní jednotka si obhájí, že cílem této investice bylo dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a že nešlo o škodu (např. nedostatek financí). (Kolektiv autorů, 2019)

Následující příklady (Příklad 2.6 – 2.10) znázorňují postupy účtování při vyřazení HMV různými způsoby.

Příklad 2.6 – 2.10 účtuje o osobním automobilu s pořizovací cenou 300 000 Kč, který byl zakoupen s 21 % DPH, ta byla uplatněna. Účetní jednotka je tedy plátcem DPH. Dosavadní oprávky mají hodnotu 250 000 Kč. Zůstatková cena se musí dopočítat, a to následovně: $300\,000 - 250\,000 = 50\,000$.

Příklad 2.6 Vyřazení HMV likvidací

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|---|-------------|-----|-----|
| 1. | ID | doúčtování ZC při likvidaci auta | 50 000 | 551 | 082 |
| 2. | ID | vyřazení auta | 300 000 | 082 | 022 |
| 3. | ID | získání náhradních součástí z vyřazeného auta | 2 000 | 112 | 648 |
| 4. | ID | odvoz auta na vlastní náklady | 500 | 518 | 586 |
| 5. | VPD | platba hotově za sešrotování | 500 | 518 | 211 |

Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:
VPD – výdajový pokladní doklad
ZC – zůstatková cena

K vyřazení likvidací dochází z důvodu opotřebení DM. Zůstatková cena se účtuje jako obvyklý odpis. Při likvidaci mohou vzniknout také výnosy, příkladem jsou náhradní součástky, a další náklady, jako je doprava a likvidace auta na vrakovišti.

Příklad 2.7 Vyřazení HMV způsobením škody

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|---|-------------|-----|-----|
| 1. | ID | doúčtování ZC při způsobení škody na autě | 50 000 | 549 | 082 |
| 2. | ID | vyřazení auta | 300 000 | 082 | 022 |
| 3. | ID | dohadná pohledávka – pojišťovnou přiznané ale dosud neuhrazené plnění | 50 000 | 388 | 648 |
| 4. | PP | předpis náhrady škody od pojišťovny | 40 000 | 378 | 388 |
| 5. | ID | rozdíl mezi výší dohadné položky a výší předpisu | 10 000 | 648 | 388 |
| 6. | VBÚ | úhrada náhrady škody pojišťovnou na bankovní účet | 40 000 | 221 | 378 |

Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:
PP – potvrzení pojišťovny

Na účet 549-Manka a škody z provozní činnosti se účtuje náklad způsoben škodou nebo mankem na DM a je daňově uznatelný do výše poskytnuté náhrady škody. Jestliže vzniká nárok na náhradu škody v jiném období, než je uskutečněna úhrada náhrady škody, dochází k tvorbě dohadné pohledávky, aby bylo zajištěno podání věrného a poctivého obrazu v účetnictví.

Příklad 2.8 Vyřazení HMV prodejem

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|--------------------------------|-------------|-----|-----|
| 1. | ID | doúčtování ZC při prodeji auta | 50 000 | 541 | 082 |
| 2. | ID | vyřazení auta | 300 000 | 082 | 022 |
| 3. | FV | prodej auta na fakturu | 40 000 | 311 | 641 |
| | | DPH 21 % | 8 400 | 311 | 343 |
| 4. | VBÚ | úhrada faktury odběratelem | 48 400 | 221 | 311 |

Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:
FV – faktura vydaná

Majetek se prodává za obvyklou cenu na trhu. Bylo-li DPH uplatněno na vstupu, je nutné odvést DPH finančnímu úřadu na výstupu.

Příklad 2.9 Vyřazení HMV darováním

Pro příklad 2.9 je cena obvyklá stanovena ve stejné výši jako je ZC automobilu, tedy 50 000 Kč.

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|---------------------------------|-------------|-----|-----|
| 1. | ID | doučtování ZC při darování auta | 50 000 | 543 | 082 |
| 2. | ID | vyřazení auta | 300 000 | 082 | 022 |
| 3. | ID | DPH 21 % z ceny obvyklé | 10 500 | 543 | 343 |

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad 2.10 Vyřazení HMV převodem z obchodního majetku do osobního vlastnictví individuálního podnikatele

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|--|-------------|-----|-----|
| 1. | ID | převod auta do osobního užívání ve výši ZC | 50 000 | 491 | 082 |
| 2. | ID | vyřazení auta | 300 000 | 082 | 022 |

Zdroj: vlastní zpracování

Při darování majetku vzniká náklad daňově neúčinný. ÚJ navíc musí v případě daru i převodu DM z obchodního majetku do osobního vlastnictví individuálního podnikatele odvést DPH finančnímu úřadu, jestliže při pořízení tohoto majetku došlo k uplatnění nároku na odpočet. Daň je vypočtená z výše ceny obvyklé na trhu.

Dále u vyřazení dlouhodobého majetku vyloučeného z odpisování, konkrétně u dlouhodobého nehmotného majetku, který byl získán vkladem společníka nebo členem družstva, a jehož účetní odpisy nejsou nákladem, je náklad daňově uznatelný do výše příjmu z jejich prodeje. A pak v jiném případě, kdy nájemce odpisoval technické zhodnocení a při ukončení nájmu nebylo zcela odepsáno, se jedná o daňově uznatelný náklad do výše uhrazené pronajímatelem. (Prudký, Lošťák, 2019)

2.8 Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Technické zhodnocení je zásah do majetku uvedeného do užívání, kterým dojde ke změně účelu nebo technických parametrů majetku (rekonstrukce), rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku (modernizace), dojde k nástavbě, přístavbě nebo k stavební úpravě u DHM. U DNM se jedná o výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku nebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku. Technické zhodnocení navýší vstupní cenu, popř. zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku a dostává se do nákladů postupně formou odpisů. Problémem v této oblasti bývá zaměňování technického hodnocení za opravu nebo údržbu, o těch se účtuje rovnou do nákladů. Oprava zbaví majetek částečně fyzického opotřebení nebo poškození tak, aby byl majetek uveden do předchozího nebo provozuschopného stavu

a údržba zpomaluje fyzické opotřebení a odstraní menší závady. V případě nezřetelností, je pak možné za poplatek požádat správce daně o vydání závazného posouzení. (Kolektiv autorů, 2019; Prudký, Lošťák, 2019; Ryneš, 2019)

Jestliže je technické zhodnocení provedeno v prvním roce odpisování, je jeho hodnota součástí vstupní ceny majetku. Pokud náklady na technické zhodnocení nepřevýší stanovený limit, může se účetní jednotka rozhodnout sama, zda bude účtovat rovnou do nákladů nebo je rozpouštět formou odpisů. Rovnou do nákladů se účtuje dle ČÚS 013 na účet 548-Ostatní provozní náklady u DHM nebo na účet 518-Ostatní služby u DNM. Jestliže je o technických zhodnoceních týkajících se jednoho kusu majetku v průběhu zdaňovacího období účtováno rovnou do nákladů a jejich součet přesáhne stanovený limit, celkové technické zhodnocení se převede z nákladů na účet evidence dlouhodobého majetku a naopak. Dojde-li k technickému zhodnocení u drobného majetku, stává se toto technické zhodnocení samostatným dlouhodobým majetkem. Technické zhodnocení se neprovádí na pozemcích a uměleckých dílech a dále se o něm neúčtuje u pěstitelských celků trvalých porostů a dospělých zvířat a jejich skupin. (Kolektiv autorů, 2019; Prudký, Lošťák, 2019; Ryneš, 2019)

Technické zhodnocení z účetního hlediska

U hmotných movitých věcí i u nehmotného majetku musí náklady v úhrnu na technické zhodnocení jednotlivého hmotného majetku přesáhnout limit stanovený účetní jednotkou. U staveb účetní jednotka určuje hodnotu významnosti, kterou musí výše nákladů na technické zhodnocení dané stavby přesáhnout. Posuzuje tak vzhledem k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně dané stavby. (Ryneš, 2019)

Technické zhodnocení z daňového hlediska

Zákon o daních z příjmů stanovuje limit 40 000 Kč, který musí být převýšen, aby došlo k technickému zhodnocení, avšak zde se objevuje rozdíl z hlediska hmotného a nehmotného majetku. U DHM jde o součet technických zhodnocení za celé zdaňovací období u jednotlivého majetku a u DNM se posuzuje každé jedno ukončené technické zhodnocení onoho konkrétního majetku zvlášť. (Kolektiv autorů, 2019)

Technické zhodnocení na cizím dlouhodobém majetku

Technické zhodnocení se stává samostatným DM a k účtování a odpisování tohoto technického zhodnocení má právo účetní jednotka, která nevlastní daný dlouhodobý majetek. Účetní jednotkou bývá nejčastěji nájemce (může jít i o budoucího

nájemce) nebo pachtýř a ten musí uzavřít smlouvu s vlastníkem o provedení a odpisování technického zhodnocení. Vznikne-li při ukončení nájmu (pachtu) zůstatková cena, účtuje se celá hodnota do nákladů. (Ryneš, 2019)

Technické zhodnocení je také možno provádět a odpisovat nájemcem na předmětu finančního leasingu. O technickém zhodnocení se účtuje na účet, na nějž se tento majetek bude účtovat po skončení finančního leasingu. Vstupní cena technického zhodnocení se následně navýší o hodnotu převzatého majetku a dále se odpisuje ze zvýšené vstupní ceny. (Kolektiv autorů, 2019; Prudký, Lošťák, 2019; Ryneš, 2019)

Technické zhodnocení jako samostatný dlouhodobý majetek

Jak už bylo zmíněno výše, technické zhodnocení se eviduje jako samostatný dlouhodobý majetek v případě, kdy se jedná o technické zhodnocení najatého majetku anebo technické zhodnocení na věci pořizované finančním leasingem. Vždy však s oprávněním vlastníka majetku, na kterém je technické zhodnocení provedeno.

Dalším případem, kdy se technické zhodnocení eviduje jako samostatný majetek, je technické zhodnocení, které je provedeno na nemovité kulturní památce nebo kulturní stavbě, která je dle § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví oceněna na 1 Kč, protože pořizovací hodnota není známa.

2.9 Rezervy

Rezerva je cizí zdroj, který slouží k dodržení zásady opatrnosti a aktuálního principu v účetnictví. Ke tvorbě rezervy tedy dochází v době, kdy účetní jednotka přepokládá jednorázový náklad v budoucnosti, který bude tak velký, že by nepříznivě ovlivnil výsledek hospodaření. Vytvoření rezervy zajišťuje účetní jednotce rozložení nákladu do více účetních období a zároveň opatření potřebných zdrojů na budoucí náklad. Zákon o účetnictví stanovuje účel rezervy jako pokrytí budoucích závazků nebo nákladů, kdy musí být přesně vymezen charakter rezervy a dále musí být pravděpodobné, že dojde k jejich čerpání. Není však předem známá výše závazku nebo nákladu nebo termín jejich vzniku. Účetní jednotka musí mít do rozvahového dne průkazně doloženo, že tvorba rezervy je předmětná a její výše je aktuální, jak v prvním roce, tak i v dalších letech. Tvorba rezervy se účtuje na stranu MD příslušného nákladového účtu a souvztažně na účet účtové skupiny 45x-Rezervy, ten je pasivní a nikdy nemá aktivní zůstatek. Využití nebo zrušení rezervy se pak účtuje na stejné účty ale opačné strany těchto účtů. Rezervy jsou nejčastěji účelové, tzn. pojí se ke konkrétnímu budoucímu výdaji. Dále se pak

rezervy rozlišují na zákonné a účetní. Zákonné rezervy jsou zejména upravovány zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách) a souvisí s rozložením daňových nákladů do několika účetních období. Účetní rezervy jsou vymezeny v § 26 odst. 3 zákona o účetnictví a nemají účinek na daňový základ účetní jednotky. (Kolektiv autorů, 2019; Novotný, 2019; Ryněš, 2019)

2.9.1 Rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku

Jedna z nejčastěji používaných rezerv uvedených v zákoně o rezervách je zákonná rezerva na opravu hmotného majetku. Tvorba této rezervy je právem poplatníka a přispívá k vytvoření reálných zdrojů k finančnímu krytí opravy DHM. Je však nezbytné, aby v průběhu tvorby byly peněžní prostředky určené na opravu deponovány na zvláštní bankovní účet. Kromě této podmínky zákon o rezervách stanovuje několik dalších, které je nutno respektovat, aby se zaúčtované náklady mohly stát daňově uznatelnými. Například doba odpisování majetku musí být vymezena na 5 a více let, jedná se tedy o majetek 2. a vyšší odpisové skupiny. Rezervu tvoří výhradně účetní jednotka, která má k DHM vlastnické právo. Rezerva musí být tvořena minimálně na 2 zdaňovací období, přičemž do výpočtu rezervy se zahrne období, ve kterém se zahájí tvorba rezervy, a nezahrne se období, ve kterém má podle plánu dojít k zahájení opravy. Zákon o rezervách také vymezuje maximální počet účetních období pro tvorbu rezervy vzhledem k odpisovým skupinám hmotného majetku. Pro 2. odpisovou skupinu jsou to 3 zdaňovací období, pro 3. odpisovou skupinu 6 zdaňovacích období, pro 4. odpisovou skupinu 8 zdaňovacích období a pro 5. a 6. odpisovou skupinu je to 10 zdaňovacích období. Oprava je pak zahájena ve chvíli, kdy fyzicky dojde k provádění práce na věci určené k opravě. Nedochozí-li k opravě v provozovně účetní jednotky a vykonává ji jiná osoba, je termín zahájení opravy den, kdy dojde k předání majetku této osobě. Termín zahájení opravy je nutné sledovat. Oprava totiž musí být nejen zahájena nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po období, ve kterém se předpokládalo zahájení opravy, ale také musí být vyčerpána nejpozději v období, které následuje po období, ve kterém došlo k zahájení opravy. Jestliže k tomuto nedorazí, musela by se rezerva zrušit ve prospěch nákladového účtu. Výše rezervy se stanoví podle posouzení jednotlivého hmotného majetku a charakteru opravy a v daném zdaňovacím období se rovná podílu výše předpokládaných nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, ve kterých bude

rezerva tvořena. Účtování rezervy na opravu DHM je znázorněno na příkladu (Příklad 2.11). (Kolektiv autorů, 2019; Novotný, 2019; Ryneš, 2019)

Příklad 2.11 Účtování rezervy na opravu DHM

Účetní jednotka v roce 2018 předpokládá, že v roce 2020 provede opravu stroje zařazeného do 2. odpisové skupiny. V roce 2018 a 2019 účtovala o zákonné rezervě na tuto opravu, každou rezervu ve výši 200 000 Kč a peněžní prostředky deponovala na samostatný účet. V roce 2020 provedla plánovanou opravu stroje v hodnotě 450 000 Kč bez DPH.

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|---|-------------------|------------|------------|
| 1. | ID | tvorba rezervy v roce 2018 | 200 000 | 552 | 451 |
| 2. | VBÚ | deponování prostředků na samostatný bankovní účet | 200 000 | 221.9 | 221.1 |
| 3. | ID | tvorba rezervy v roce 2019 | 200 000 | 552 | 451 |
| 4. | VBÚ | deponování prostředků na samostatný bankovní účet | 200 000 | 221.9 | 221.1 |
| 5. | FP | faktura za opravu stroje v roce 2020 DPH 21 % | 450 000 94 500 | 511 343 | 321 321 |
| 6. | VBÚ | úhrada faktury ze samostatného účtu | 400 000 | 321 | 221.9 |
| 7. | ID | čerpání rezervy v roce 2020 | 400 000 | 451 | 552 |
| 8. | VBÚ | doplatek zbytku faktury | 144 500 | 321 | 221.1 |

Zdroj: vlastní zpracování

2.10 Opravné položky

Opravné položky se tvoří za účelem dočasného snížení ocenění majetku v účetnictví na základě výsledků inventarizace majetku, čímž je dodržována zásada opatrnosti. Dochází tak ke zjištění, že majetek má ve skutečnosti nižší hodnotu, než je ta, která je zachycena v účetnictví. Pokud by však došlo k trvalému snížení hodnoty majetku, musí se místo opravné položky použít odpis majetku. Účty opravných položek jsou pasivní a není možný jejich aktivní zůstatek, tedy nelze zvýšit hodnotu majetku. Opravná položka se vždy musí vázat k určitému aktivu, jehož účetní hodnota je dočasně snižována. Dojde-li k likvidaci, prodeji nebo vkladu tohoto aktiva, je nutné opravnou položku zrušit společně s vyřazením aktiva. (Kolektiv autorů, 2019)

2.10.1 Opravné položky k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku

Jedním z typů opravných položek je opravná položka k odpisovanému dlouhodobému majetku. Ta se tvoří v případě, kdy se inventarizací zjistí, že užitná hodnota majetku je výrazně nižší, než je vykazováno v účetnictví po odečtení oprávek a zároveň toto snížení hodnoty se nemůže pokládat za trvalé, je tedy jen dočasné. O tomto přechodném snížení hodnoty dlouhodobého majetku se účtuje na účtech účtové skupiny 09-Opravné položky k dlouhodobému majetku. V rozvaze se pak výše opravné položky

objeví ve sloupci korekce. Účtování opravné položky k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku je znázorněno v příkladu (Příklad 2.12). (Kolektiv autorů, 2019)

Příklad 2.12 Účtování opravné položky k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku

Společnost v roce 2018 zahájila pořizování investice. Její náklady na územní rozhodnutí a projektovou dokumentaci byly ve výši 500 000 Kč. Poté bylo rozhodnuto o pozastavení investice z důvodu dočasného nedostatku peněžních prostředků. V roce 2019 klesla reálná hodnota pořizované investice a byla odhadnuta na 70 % z původní hodnoty, v účetnictví tedy došlo k vytvoření opravné položky. Ta je tedy ve výši 30 % z 500 000 Kč. V roce 2020 bylo rozhodnuto o zmařené investici.

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|--|-------------|-----|-----|
| 1. | ID | počáteční stav pořízení majetku (budovy) v roce 2019 | 500 000 | 042 | 701 |
| 2. | ID | tvorba účetní opravné položky v roce 2019 | 150 000 | 559 | 094 |
| 3. | ID | zrušení opravné položky v roce 2020 | 150 000 | 094 | 559 |
| 4. | ID | rozhodnutí o zmařené investici v roce 2020 | 500 000 | 548 | 042 |

Zdroj: vlastní zpracování

Tvorba tohoto druhu opravné položky se musí daňově zohlednit, tedy tento náklad se stane položkou zvyšující základ daně, naopak při jejím rozpuštění se jedná o položku snižující základ daně. Co se týče nákladu zmařené investice, ten je daňově uznatelný v případě, že si účetní jednotka obhájí, že se jednalo o náklad, který souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. (Kolektiv autorů, 2019)

3 Teoretické aspekty odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý majetek se účastní na tvorbě výnosů po dobu delší, než je jeden rok. Z tohoto důvodu se i náklady na jeho pořízení zahrnují do provozních nákladů postupně v jednotlivých letech formou tzv. odpisů. Počet let odpisování se stanoví podle životnosti majetku. Zároveň díky odpisům se zohledňuje účinek působení fyzického opotřebení a snižování životnosti majetku vzhledem k častému používání, zastarání díky vzniku nových technologií a efekt poklesu poptávky po výrobcích vyráběných daným dlouhodobým majetkem tzv. morální opotřebení. Vzhledem ke všem těmto výše zmíněným aspektům se vytváří odpisy, které postupně a trvale snižují hodnotu dlouhodobého majetku ve spojitosti s jeho využíváním. V účetnictví účetní jednotky je tak věrněji vyjádřena její finanční situace. Majetek se odpisuje od té doby, kdy byl zařazen do užívání a maximálně do té doby, kdy je odepsána celá vstupní cena majetku včetně případného navýšení ceny. Součtem odpisů tvořených v jednotlivých letech k danému majetku vznikají oprávky. Oprávky slouží k výpočtu zůstatkové ceny majetku, ta se vypočítá jako rozdíl vstupní ceny a oprávek daného majetku. Odpisy se účtují na stranu MD nákladového účtu 551-Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, tyto náklady jsou daňově neuznatelné. Daňově účinné jsou však daňové odpisy, které se tvoří na základě zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu je velmi důležité rozlišovat mezi účetními a daňovými odpisy (dále rozvedeno v kapitole 3.1 a 3.2, které se týkají účetních a daňových odpisů). Některé druhy majetku jsou dle § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. z odpisování vyloučeny. U DHM se jedná např. o pozemky, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, u DNM se jedná o preferenční limity a povolenky na emise. Dále se pak nedá odpisovat nedokončený hmotný majetek a nedokončené technické zhodnocení. (Kolektiv autorů, 2019; Ryneš, 2019)

Dle § 28 zákona o účetnictví majetek odpisuje účetní jednotka, která má vlastnické právo k majetku nebo ta, která spravuje majetek státu nebo majetek územně samosprávných celků. Dále pak majetek odpisuje ta účetní jednotka, která má na sebe převedeno právo užívání majetku z důvodu zajištění závazků na základě smlouvy o výpůjčce, nebo ta účetní jednotka, která nabude vlastnické právo k movité věci jinak než převzetím věci, a v dalších případech, např. při nájmu podniku, resp. při pachtu obchodního závodu (závisí zde na právních předpisech a podmínkách uzavřené smlouvy).

Odpisovat majetek také může účetní jednotka, která není vlastníkem majetku, v případech, kdy se jedná o technické zhodnocení majetku, který má účetní jednotka v nájmu, a to za souhlasu pronajímatele majetku, nebo za souhlasu leasingové společnosti, je-li majetek pořizován formou finančního leasingu. (Kolektiv autorů, 2019)

3.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou zcela v režii účetní jednotky, ta však musí dodržovat zásady věrného a poctivého zobrazení a právní předpisy, přesněji § 28 zákona o účetnictví, § 56 vyhlášky č.500/2002 Sb. a bod 4. ČÚS 013. Účetní jednotka tedy musí stanovit takový výpočet odpisů, který co nejpřesněji vyjádří opotřebení majetku vzhledem k jeho životnosti. Díky tomu se pak výpočet účetních odpisů odklání od výpočtu daňových odpisů. Dále účetní odpisy se obvykle počítají měsíčně, daňové odpisy se stanovují ročně. Další významný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je, že účetní odpisy nemohou být přerušeny.

Dle § 28 odst. 6 zákona o účetnictví si účetní jednotka musí vytvářet odpisový plán pro jednotlivé skupiny majetku, kde si určí dobu použitelnosti majetku, s tím související dobu odpisování, způsob odpisování a je zde možnost stanovit si zbytkovou hodnotu, to je významnější odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v době předpokládaného vyřazení majetku z důvodu prodeje. Účetní jednotka dále pak zvolený postup a sazbu odpisování společně s daňovými odpisy a identifikačními údaji majetku zaznamenává na inventární kartu dlouhodobého majetku. (Kolektiv autorů, 2019; Ryneš, 2019; Strouhal, 2018)

3.1.1 Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Účetní odpisy DHM se nejčastěji určují z hlediska času nebo výkonu. V účetnictví se tedy k výpočtu odpisů nejčastěji využívá metoda časová a výkonová. Navíc je zde zmíněna speciální metoda odpisování – metoda komponentního odpisování majetku.

- **metoda časová**

Tato metoda se dělí na rovnoměrné a zrychlené odpisování. Doba životnosti je v následujících vzorcích vždy v letech.

- rovnoměrné (lineární) odpisování

Výše odpisů je v jednotlivých letech stále stejná (Vzorec 3.1).

$$\text{odpis} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{doba životnosti}} \quad (3.1)$$

- zrychlené (degresivní) odpisování

Výše odpisů se postupně snižuje, v prvním roce je odpis nejvyšší. Používá se např. metoda DDB (Double Declining Balance Method), kdy se poslední odpis musí upravit do výše zůstatkové ceny, nebo metoda SYD (Sum of the Years Digits) (Vzorec 3.2 a 3.3). (Strouhal, Bonaci, Mustata, 2014)

$$\text{odpis}_{DDB} = \text{zůstatková cena} \cdot \left(\frac{100 \%}{\text{doba životnosti}} \cdot 2 \right) \quad (3.2)$$

nebo

$$\text{odpis}_{SYD} = \text{pořizovací cena} \cdot \frac{\text{zbývající doba životnosti}}{\text{součet čísel let životnosti}} \quad (3.3)$$

$$\text{kde} \quad \text{součet čísel let životnosti} = (\text{doba životnosti} + 1) \cdot \frac{\text{doba životnosti}}{2}$$

- **metoda výkonová**

Tato metoda zohledňuje kapacitu zařízení, tou se rozumí počet výrobků, které je stroj schopen vyrobit, nebo počet výkonových hodin, po které je stroj schopen pracovat. Podle následujícího vzorce (Vzorec 3.4) se tak vypočítá měrná jednotka, kterou se pak pro výpočet odpisu násobí skutečný počet vyrobených výrobků strojem, popř. skutečný počet hodin odpracovaných strojem v daném roce. (Strouhal, 2018)

$$\text{jednotka} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{kapacita zařízení}} \quad (3.4)$$

- **metoda komponentního odpisování majetku**

Dle § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. je tento druh odpisování možné využít jen u některých druhů DHM. Účetní jednotka musí vytvořit průkazný účetní záznam, kde je vymezena příčina a postup odpisování daného druhu majetku touto metodou. Komponenta je část majetku, u které se výše ocenění a doba použitelnosti významně liší od zbytku majetku, a proto se odpisuje samostatně od zbylé části majetku. V praxi se u tohoto druhu odpisování využívá analytická evidence.

Účetní odpisy DHM se po dobu odpisování majetku kumulují na konkrétní účet účtové skupiny 08-Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku, to je znázorněno na příkladu (Příklad 3.1). (Strouhal, 2018)

Příklad 3.1 Účtování odpisů HMV

Účetní jednotka koupila a zařadila do užívání počítačovou síť v hodnotě 60 000 Kč, ale vzhledem k rychlému morálnímu zastarání této sítě se rozhodla, že její životnost bude 2 roky.

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|---------------------------------|-------------|-----|-----|
| 1. | ID | odpis počítačové sítě v 1. roce | 30 000 | 551 | 082 |
| 2. | ID | odpis počítačové sítě v 2. roce | 30 000 | 551 | 082 |

Zdroj: vlastní zpracování

3.1.2 Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

Dle § 56 vyhlášky č 500/2002 Sb. pro DNM není stanovena doba, po kterou by majetek, s výjimkou goodwillu, musel být odpisován. Je však povinností dodržovat zásadu opatrnosti. Výpočet odpisů DNM se pak obvykle přizpůsobuje požadavkům zákona o daních z příjmů. Co se týče goodwillu, u něj je stanovena doba odpisování na 60 měsíců, ale může být účetní jednotkou prodloužena až na 120 měsíců. Goodwill se odpisuje rovnoměrně do nákladů, je-li kladný, nebo do výnosů, je-li záporný, od okamžiku nabytí obchodního závodu nebo od rozhodného dne přeměny. Účetní odpisy DNM se obecně po dobu odpisování majetku kumulují na konkrétní účet účtové skupiny 07-Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku, to je znázorněno na příkladu (Příklad 3.2). (Strouhal, 2018)

Příklad 3.2 Účtování odpisů DNM – softwaru

Účetní jednotka koupila a v červnu 1. roku zařadila do užívání software v hodnotě 72 000 Kč. Rozhodla se, že jej bude odpisovat rovnoměrně po dobu 36 měsíců od následujícího měsíce po měsíci zařazení majetku do užívání. V příkladu je zaúčtována výše odpisu na konci roku. Výše odpisu je tedy vypočítána jako součin odpisu připadajícího na jeden měsíc, to je 2 000 Kč ($72\,000 \div 36$), a počtem měsíců, po které byl software v daném roce odpisován.

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|---|-------------|-----|-----|
| 1. | ID | odpis softwaru v 1. roce (červenec až prosinec) | 12 000 | 551 | 073 |
| 2. | ID | odpis softwaru v 2. roce (12 měsíců) | 24 000 | 551 | 073 |
| 3. | ID | odpis softwaru v 3. roce (12 měsíců) | 24 000 | 551 | 073 |
| 4. | ID | odpis softwaru v 4. roce (leden až červen) | 12 000 | 551 | 073 |

Zdroj: vlastní zpracování

3.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou náklady, které slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu a musí se řídit zákonem o daních z příjmů. Určují se tedy z důvodu správného stanovení daňového základu pro výpočet daně z příjmů a neúčtuje se o nich. Daňové odpisy jsou tedy oproti účetním daňově účinné, stanovují se ročně a po skončení zdaňovacího období se o ně upravuje účetní zisk. (Kolektiv autorů, 2019)

3.2.1 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Před zahájením odpisování musí účetní jednotka zařadit hmotný majetek do správné odpisové skupiny dle přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. Podle odpisové skupiny se následně zjistí minimální doba odpisování dle § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů (Tabulka 3.1). Účetní jednotka pak musí rozhodnout, zda bude hmotný majetek odpisovat rovnoměrně nebo zrychleně s výjimkou uvedenou v § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů (pokračování v odpisování započatém původním odpisovatelem). Tento způsob se volí pro každý jednotlivý majetek zvlášť a nelze jej pak v průběhu odpisování měnit. Daňové odpisování DHM je na rozdíl od účetního možné přerušit. Majetek se odpisuje do té doby, kdy výše oprávek dosáhne výše vstupní ceny, popř. zvýšené vstupní ceny. (Kolektiv autorů, 2019; Skálová, 2019; Strouhal, 2018)

Tabulka 3.1 Doba odpisování

| Odpisová skupina | Doba odpisování |
|------------------|-----------------|
| 1 | 3 roky |
| 2 | 5 let |
| 3 | 10 let |
| 4 | 20 let |
| 5 | 30 let |
| 6 | 50 let |

Zdroj: § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů

Rovnoměrné odpisování

V případě rovnoměrného odpisování je vždy k dané odpisové skupině přidělena maximální roční odpisová sazba (Tabulka 3.2). Z toho vyplývá, že je možné použít i nižší odpisovou sazbu. Výše odpisů pro jednotlivé roky se vypočítá jako součin vstupní ceny a procentní odpisové sazby (Vzorec 3.5). Výpočet je znázorněn v příkladu (Příklad 3.3).

$$\text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena} \cdot \text{roční odpisová sazba (\%)}}{100} \quad (3.5)$$

Tabulka 3.2 Roční odpisová sazba (%)

| Odpisová skupina | v prvním roce odpisování | v dalších letech odpisování | pro zvýšenou vstupní cenu |
|------------------|--------------------------|-----------------------------|---------------------------|
| 1 | 20 | 40 | 33,3 |
| 2 | 11 | 22,25 | 20 |
| 3 | 5,5 | 10,5 | 10 |
| 4 | 2,15 | 5,15 | 5 |

| | | | |
|---|------|------|-----|
| 5 | 1,4 | 3,4 | 3,4 |
| 6 | 1,02 | 2,02 | 2 |

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů

Dle § 31 zákona o daních z příjmů je možné v prvním roce odpisování odpis ještě zvýšit za podmínky, že odpisování provádí první odpisovatel hmotného majetku. Odpis se dá zvýšit o 20 % ze vstupní ceny, provozuje-li poplatník převážně zemědělskou a lesní výrobu podle klasifikace produkce CZ-CPA označenou kódem 28.3, o 15 %, slouží-li zařízení pro čištění a úpravu vod v klasifikaci produkce CZ-CPA s kódem 28.29.12 a splňuje podmínky § 31 odst. 3 zákona o daních z příjmů, a o 10 %, patří-li majetek do 1. – 3. odpisové skupiny a zároveň se nejedná o majetek, který je popsán v § 31 odst. 2, 3 a 5 zákona o daních z příjmů. Odpisové sazby jsou pro případ zvýšení odpisu v prvním roce odpisování uvedeny v tabulkách (Tabulka 3.3 – 3.5). (Skálová, 2019)

Tabulka 3.3 Roční odpisová sazba (%) při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

| Odpisová skupina | v prvním roce odpisování | v dalších letech odpisování | pro zvýšenou vstupní cenu |
|------------------|--------------------------|-----------------------------|---------------------------|
| 1 | 40 | 30 | 33,3 |
| 2 | 31 | 17,25 | 20 |
| 3 | 24,4 | 8,4 | 10 |

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů

Tabulka 3.4 Roční odpisová sazba (%) při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

| Odpisová skupina | v prvním roce odpisování | v dalších letech odpisování | pro zvýšenou vstupní cenu |
|------------------|--------------------------|-----------------------------|---------------------------|
| 1 | 35 | 32,5 | 33,3 |
| 2 | 26 | 18,5 | 20 |
| 3 | 19 | 9 | 10 |

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů

Tabulka 3.5 Roční odpisová sazba (%) při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

| Odpisová skupina | v prvním roce odpisování | v dalších letech odpisování | pro zvýšenou vstupní cenu |
|------------------|--------------------------|-----------------------------|---------------------------|
| 1 | 30 | 35 | 33,3 |
| 2 | 21 | 19,75 | 20 |
| 3 | 15,4 | 9,4 | 10 |

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů

Zrychlené odpisování

Při výpočtu odpisů zrychleného odpisování je zapotřebí znát koeficient pro zrychlené odpisování, který je přiřazen k daným odpisovým skupinám v § 32 odst. 1 zákona o daních z příjmů (Tabulka 3.6). V prvním roce odpisování se odpis vypočítá jako

podíl vstupní ceny a daného koeficientu, v dalších letech jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi daným koeficientem a počtem let, po která byl majetek již odpisován (Vzorec 3.6 a 3.7). V případě potřeby se vypočtené odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Výpočet je znázorněn v příkladu (Příklad 3.3). (Skálová, 2019)

$$\text{odpis v prvním roce} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{koeficient}} \quad (3.6)$$

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{2 \cdot \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient} - \text{počet let, po která byl majetek již odepisován}} \quad (3.7)$$

Tabulka 3.6 Koeficient pro zrychlené odpisování

| Odpisová skupina | Koeficient pro zrychlená odpisování | | |
|------------------|-------------------------------------|-----------------------------|-------------------------------|
| | v prvním roce odpisování | v dalších letech odpisování | pro zvýšenou zůstatkovou cenu |
| 1 | 3 | 4 | 3 |
| 2 | 5 | 6 | 5 |
| 3 | 10 | 11 | 10 |
| 4 | 20 | 21 | 20 |
| 5 | 30 | 31 | 30 |
| 6 | 50 | 51 | 50 |

Zdroj: § 32 odst. 1 zákona o daních z příjmů

Stejně jako u rovnoměrného odpisování je i u zrychleného odpisování dle § 32 odst. 2 zákona o daních z příjmů možné zvýšit odpis v prvním roce odpisování za podmínky, že odpisování provádí první odpisovatel hmotného majetku. Vypočtený odpis se zvýší o procentuální část vypočtenou z pořizovací ceny majetku.

Příklad 3.3

Účetní jednotka pořídila stroj v hodnotě 800 000 Kč bez DPH. Dle přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. se tento stroj řadí do 2. odpisové skupiny, a tudíž se bude odpisovat 5 let. Byl zařazen do užívání v lednu 2016. Roční odpisové sazby (v %) a koeficienty pro zrychlené odpisování jsou do výpočtu dosazeny z tabulek (Tabulka 3.2 a 3.6).

a) rovnoměrně

$$\text{odpis 2016} = \frac{800\,000 \cdot 11}{100} = 88\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2017 až 2020} = \frac{800\,000 \cdot 22,25}{100} = 178\,000 \text{ Kč}$$

| Rok | Odpis v Kč | Oprávky v Kč | Zůstatková cena v Kč |
|---------------|----------------|--------------|----------------------|
| 2016 | 88 000 | 88 000 | 712 000 |
| 2017 | 178 000 | 266 000 | 534 000 |
| 2018 | 178 000 | 444 000 | 356 000 |
| 2019 | 178 000 | 622 000 | 178 000 |
| 2020 | 178 000 | 800 000 | 0 |
| celkem | 800 000 | x | x |

Zdroj: vlastní zpracování

b) zrychleně

$$\text{odpis 2016} = \frac{800\,000}{5} = 160\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2017} = \frac{2 \cdot 640\,000}{6 - 1} = 256\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2018} = \frac{2 \cdot 384\,000}{6 - 2} = 192\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2019} = \frac{2 \cdot 192\,000}{6 - 3} = 128\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2020} = \frac{2 \cdot 64\,000}{6 - 4} = 64\,000 \text{ Kč}$$

| Rok | Odpis v Kč | Oprávky v Kč | Zůstatková cena v Kč |
|---------------|----------------|--------------|----------------------|
| 2016 | 160 000 | 160 000 | 640 000 |
| 2017 | 256 000 | 416 000 | 384 000 |
| 2018 | 192 000 | 608 000 | 192 000 |
| 2019 | 128 000 | 736 000 | 64 000 |
| 2020 | 64 000 | 800 000 | 0 |
| celkem | 800 000 | x | x |

Zdroj: vlastní zpracování

Odpisování DHM, který se neřídí dobou odpisování

Dle § 30 zákona o daních z příjmů se doba odpisování nedodrží, resp. se prodlouží u odpisování hmotného majetku, u něhož byla doba odpisování změněna vlivem provedení technického zhodnocení na DHM. Některé druhy DHM nelze podle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů zařadit do odpisové skupiny, musí se tedy tento DHM zatřídit do odpisové skupiny dle pravidel stanovených v § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dále § 30 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů udává, že: „roční

odpis otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace, pokud tyto nejsou součástí hmotného majetku, do jehož vstupní ceny jsou zahrnuty, dočasných staveb a důlních děl, se stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání. Obdobně se odpisuje hmotný majetek, jehož životnost nebo doba trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem na základě zmocnění ve zvláštním zákoně. Roční odpis práva stavby se stanoví jako podíl vstupní ceny a sjednané doby trvání práva stavby. U matric, záпустek, forem, modelů a šablon v klasifikaci produkce CZ-CPA označených kódem 25.73.50 a kódem 25.73.60 se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti nebo stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků.“ Technické zhodnocení, které bylo provedeno na nemovité kulturní památce se odpisuje samostatně a jeho roční odpis se rovná jedné patnáctině vstupní ceny. Roční odpisy, které jsou stanoveny dle § 30 odst. 4 – 6 zákona o daních z příjmů, se odpisují s přesností na dny nebo na celé měsíce, kdy odpisování je zahájeno měsícem následujícím po měsíci, kdy byl DHM uveden do užívání; odpisování v těchto případech nemůže být přerušeno.

3.2.2 Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

Dle § 32a zákona o daních z příjmů se jako nehmotný majetek odpisují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a další majetek, který je v účetnictví účetní jednotky považován za nehmotný majetek a zároveň byl získán dle § 32a odst. 1. písm. a), jeho vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Zákon o daních z příjmů za DNM neuznává goodwill, povolenky na emise a preferenční limity. Některé druhy DNM je možné odpisovat jak odpisovatelem, tak účetní jednotkou, která k tomuto majetku nabyла právo užívání za úplatu.

Dle § 32a odst. 4 zákona o daních z příjmů se roční výše odpisu DNM, ke kterému účetní jednotka nabyла právo užívání na dobu určitou, vypočítá jako podíl vstupní ceny a počtu let, který je sjednán ve smlouvě. V tomto případě je povoleno výši odpisů stanovit s přesností na dny, a není-li tato možnost využita, odpisuje se s přesností na celé měsíce. Ostatní druhy DNM se odpisují rovnoměrným způsobem a s přesností na celé měsíce, kdy samotné odpisování začíná v měsíci následujícím po měsíci, ve kterém byl DNM uveden do užívání. Odpisování DNM nelze přerušit. Zákon o daních z příjmů u DNM dále stanovuje nejmenší možnou dobu odpisování a to 18 měsíců pro audiovizuální dílo, 36 měsíců pro software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a 72 měsíců pro ostatní nehmotný majetek. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Výpočet daňových

odpisů bez a s provedením technického zhodnocení na DNM je znázorněn na příkladu (Příklad 3.5).

3.3 Odpisy technického zhodnocení

Technické zhodnocení zvyšuje hodnotu konkrétního dlouhodobého majetku a začíná se odpisovat poté, co je dokončeno a uvedeno do užívání stejně jako u běžného dlouhodobého majetku. V této oblasti je také potřebné rozlišovat technické zhodnocení (TZ) z účetního a daňového hlediska. Vzhledem k dodržování zásady věrného a poctivého obrazu z účetního hlediska je díky provedení technického zhodnocení žádoucí aktualizovat odpisový plán. V důsledku změny hodnoty majetku a případně jeho doby životnosti vlivem technického zhodnocení se změní výše účetních odpisů a jejich výpočet závisí na rozhodnutí účetní jednotky. Obvykle je tomu tak, že technické zhodnocení navýší vstupní, resp. zůstatkovou cenu, kterou je ještě nutno odepsat, a ta je znovu vydělena počtem zbývajících období. Je však možné, že provedením technického zhodnocení se zvýší doba životnosti majetku, a to vede právě k prodloužení doby odpisování, a tedy i zvýšení dělitele a změně výše odpisů. (Kolektiv autorů, 2019)

3.3.1 Odpisy technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku z daňového hlediska

Dle § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů provedení technického zhodnocení na DHM má vliv na výpočet odpisů započatého odpisování majetku, na kterém bylo TZ provedeno. Výpočet probíhá v souvislosti s dříve zvoleným způsobem odpisování. U odpisování rovnoměrným způsobem se o technické zhodnocení zvýší vstupní cena majetku a při výpočtu odpisů se musí použít roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu, která je přiřazena k jednotlivým odpisovým skupinám v § 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (Tabulka 3.2). U zrychleného způsobu odpisování se používá koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu, který je stanoven k jednotlivým odpisovým skupinám v § 32 odst. 1 zákona o daních z příjmů (Tabulka 3.6), přičemž v roce, ve kterém došlo ke zvýšení zůstatkové ceny, se odpis vypočítá jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny včetně technického zhodnocení a daného koeficientu. V dalších letech se odpis vypočítá jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi koeficientem pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po která byl majetek odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny. Následkem provedení technického zhodnocení pak často bývá prodloužení doby odpisování majetku. Výpočet odpisů DHM při provedení technického zhodnocení je znázorněno na příkladu (Příklad 3.4). (Skálová, 2019)

Příklad 3.4 Výpočet odpisů DHM při provedení technického zhodnocení

Účetní jednotka pořídila stroj v hodnotě 1 000 000 Kč bez DPH. Tento stroj se řadí do 2. odpisové skupiny, tudíž jeho doba odpisování je 5 let. Ve 4. roce odpisování došlo k modernizaci stroje v hodnotě 400 000 Kč bez DPH, modernizace je technickým zhodnocením. V případě rovnoměrného odpisování je stroj odpisován ze zvýšené vstupní ceny, v případě zrychleného odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny. Příklad uvádí výpočet pro oba způsoby odpisování včetně tabulky pro porovnání ročních odpisů v jednotlivých letech vzhledem k oběma způsobům odpisování. Roční odpisové sazby (Tabulka 3.2) jsou ve výpočtech dosazeny již po vydělení 100, tedy ve tvaru desetinného čísla (ne v %). Koefficient pro zrychlené odpisování je dosazen z tabulky (Tabulka 3.6).

a) rovnoměrně

$$\text{odpis 1.rok} = 1\,000\,000 \cdot 0,11 = 110\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2. a 3.rok} = 1\,000\,000 \cdot 0,2225 = 222\,500 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 4. – 6.rok} = (1\,000\,000 + 400\,000) \cdot 0,2 = 280\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 7.rok} = (1\,000\,000 + 400\,000) \cdot 0,2 = 280\,000, \text{ tento odpis je možný uplatnit}$$

$$\text{jen do výše ZC, odpis se tedy rovná } 5\,000 \text{ Kč } [1\,000\,000 + 400\,000 - 110\,000 - (2 \cdot 222\,500) - (3 \cdot 280\,000)]$$

b) zrychleně

$$\text{odpis 1.rok} = \frac{1\,000\,000}{5} = 200\,000 \text{ Kč}$$

$$ZC_1 = 1\,000\,000 - 200\,000 = 800\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2.rok} = \frac{2 \cdot 800\,000}{6 - 1} = 320\,000 \text{ Kč}$$

$$ZC_2 = 800\,000 - 320\,000 = 480\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 3.rok} = \frac{2 \cdot 480\,000}{6 - 2} = 240\,000 \text{ Kč}$$

$$ZC_3 = 480\,000 - 240\,000 = 240\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 4.rok} = \frac{2 \cdot (240\,000 + 400\,000)}{5} = 256\,000 \text{ Kč}$$

$$ZC_4 = 240\,000 + 400\,000 - 256\,000 = 384\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 5.rok} = \frac{2 \cdot 384\,000}{5 - 1} = 192\,000 \text{ Kč}$$

$$ZC_5 = 384\,000 - 192\,000 = 192\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 6.rok} = \frac{2 \cdot 192\,000}{5 - 2} = 128\,000 \text{ Kč}$$

$$ZC_6 = 192\,000 - 128\,000 = 64\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 7.rok} = \frac{2 \cdot 64\,000}{5 - 3} = 64\,000 \text{ Kč}$$

$$ZC_7 = 64\,000 - 64\,000 = 0 \text{ Kč}$$

| Rok | Rovnoměrné odpisy v Kč | Zrychlené odpisy v Kč |
|---------------|------------------------|-----------------------|
| 1 | 110 000 | 200 000 |
| 2 | 222 500 | 320 000 |
| 3 | 222 500 | 240 000 |
| 4 (TZ) | 280 000 | 256 000 |
| 5 | 280 000 | 192 000 |
| 6 | 280 000 | 128 000 |
| 7 | 5 000 | 64 000 |
| Celkem | 1 400 000 | 1 400 000 |

Zdroj: vlastní zpracování

Za podmínek stanovených v § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů je možné, aby bylo technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořizovaného na finanční leasing nebo aby byl jiný majetek dle § 26 odst. 3 písm. c) odpisován nájemcem. Jednou z podmínek je, že vstupní cena DHM, na kterém bylo TZ vykonáno, není zvýšena o tyto výdaje na TZ. Dále pak samotné TZ je hrazeno nájemcem. Odpisová skupina pro samostatné odpisování TZ je určena podle toho, do jaké skupiny patří majetek, na kterém bylo TZ provedeno. Totéž platí dle § 30 zákona o daních z příjmů i pro samostatně odpisované technické zhodnocení, které bylo provedeno na majetku, který je vyloučen z odpisování.

3.3.2 Odpisy technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku z daňového hlediska

Dle § 32a odst. 6 zákona o daních z příjmů provedení technického zhodnocení na DNM také ovlivňuje výpočet odpisů započatého odpisování majetku, na kterém bylo TZ provedeno, avšak jiným způsobem, než je tomu u DHM. Odpisy pro následující měsíce po měsíci, kdy bylo technické zhodnocení provedeno, se vypočítají tak, že k zůstatkové ceně DNM se přičte hodnota technického zhodnocení a ta se vydělí počtem měsíců, které ještě zbývají k dokončení odpisování. Avšak § 32a odst. 6 zákona o daních z příjmů zde dále uvádí podmínku, že poté, co je TZ na DNM provedeno, se musí audiovizuální díla odpisovat ještě minimálně 9 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje dále alespoň 18 měsíců a ostatní nehmotný majetek alespoň 36 měsíců. Je-li technické zhodnocení provedeno na již odepsaném DNM, odepisuje se toto technické zhodnocení

samostatně a doba je v tomto případě dodržena ta, která je stanovena jako minimální po provedení technického zhodnocení na DNM. Je-li DNM využíván podle sjednané smlouvy na dobu určitou, tato doba se vlivem provedení TZ neprodlouží. Odpisování je rovnoměrné a nelze jej přerušit. Výpočet odpisů při provedení TZ na DNM je znázorněn na příkladu (Příklad 3.5). (Pilařová, 2018; Skálová, 2019)

Příklad 3.5 Výpočet odpisů při provedení TZ na DNM

Účetní jednotka pořídila a zařadila do užívání 20. 4. 2017 software za 162 000 Kč, jehož licence není časově omezena. Dle zákona o daních z příjmů ÚJ bude software odpisovat 36 měsíců. ÚJ začala s odpisováním měsícem následujícím po měsíci, kdy byl software zařazen do užívání, tedy v květnu 2017, a tudíž v roce 2017 software odpisovala 8 měsíců. V roce 2018 a 2019 ÚJ odpisovala software po celý rok, tedy v každém roce 12 měsíců, a v roce 2020 jí zbyly 4 měsíce ($36 - 8 - 12 - 12 = 4$). V druhé části příkladu je znázorněno, jak by se výpočet odpisů změnil, pokud by na DNM bylo provedeno technické zhodnocení. Technické zhodnocení ve výši 50 000 Kč bylo uvedeno do užívání v květnu 2019.

a) výpočet daňových odpisů DNM bez provedení TZ

$$\text{odpis 2017} = 162\,000 \div 36 \cdot 8 = 36\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2018} = 162\,000 \div 36 \cdot 12 = 54\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2019} = 162\,000 \div 36 \cdot 12 = 54\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2020} = 162\,000 \div 36 \cdot 4 = 18\,000 \text{ Kč}$$

b) výpočet daňových odpisů DNM s provedením TZ

$$\text{odpis 2017} = 162\,000 \div 36 \cdot 8 = 36\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2018} = 162\,000 \div 36 \cdot 12 = 54\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis za leden až květen 2019} = 162\,000 \div 36 \cdot 5 = 22\,500 \text{ Kč}$$

Do května 2019 byl prozatím software odpisován 25 měsíců ($8 + 12 + 5$), do konce odpisování zbývá 11 měsíců, to je méně než 18 měsíců (§ 32a odst. 6 zákona o daních z příjmů), proto se software musí dále odpisovat ještě 18 měsíců. Zůstatková cena je 49 500 Kč ($162\,000 - 36\,000 - 54\,000 - 22\,500$).

$$\text{odpis za červen až prosinec 2019} = (49\,500 + 50\,000) \div 18 \cdot 7 = 38\,695 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2020} = (49\,500 + 50\,000) \div 18 \cdot 11 = 60\,805 \text{ Kč}$$

$$\text{Kontrola: } 36\,000 + 54\,000 + 22\,500 + 38\,695 + 60\,805 = 162\,000 + 50\,000$$

Zdroj: vlastní zpracování

3.4 Daňový odpis v roce vyřazení

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku z evidence má dopady nejen na postup účtování, ale také na účinnost daňových nákladů, a to jednak nákladů přímo souvisejících s vyřazením majetku před koncem zdaňovacího období, tak na výši

daňového odpisu v roce vyřazení věci. Pokud je zůstatková cena v roce vyřazení daňově účinným nákladem v plné výši, je daňový odpis v roce vyřazení bezpředmětný. Jestliže ale zůstatková cena není daňově uznatelná, má daňový odpis v roce vyřazení majetku smysl. Tento odpis má výši jedné poloviny ročního daňového odpisu a daňová účinnost ZC DHM se zjišťuje až je tento daňový odpis uplatněn. Všechny následující případy musí splňovat podmínku, že daná věc byla evidována v majetku ÚJ na začátku zdaňovacího období. (Ryneš, 2019)

V případě vyřazení majetku (dle § 24 odst. 2 písm. b) bodu 2 zákona o daních z příjmů) z důvodu prodeje nebo likvidace, kdy se nejedná o škodu na majetku, nebo z důvodu způsobení škody živelní pohromou nebo neznámým pachatelem, je ZC daňově uznatelná a odpis nemá smysl. Avšak v případě vyřazení majetku z důvodu darování zůstatková cena majetku není daňově uznatelná, a proto se dle § 26 odst. 7 zákona o daních z příjmů uplatňuje v roce vyřazení majetku polovina ročního daňového odpisu. Je-li majetek vyřazen z důvodu manka či jiné než výše zmíněné škody, je ZC daňově uznatelná jen za určitých podmínek. Tudíž i v tomto případě může mít uplatnění poloviny daňového odpisu význam. Polovina ročního odpisu se také uplatňuje v případě, že byl majetek vyřazen z obchodního majetku do osobního užívání individuálního podnikatele. (Ryneš, 2019)

Autorka bakalářské práce považuje účtování a odpisování dlouhodobého majetku za jednu z nejdůležitějších oblastí, kterou se účetní jednotka zabývá. Vzhledem k tomu, že dlouhodobý majetek mívá v aktivech účetní jednotky největší hodnotu, je opravdu důležité, aby o něm účetní jednotka účtovala správně, podávala věrný a poctivý obraz a respektovala právní předpisy.

V případě že by například účetní jednotka nestanovila správné účetní odpisy, mohla by ve velké míře zkreslit účetní výsledek hospodaření. Co se týče daňových odpisů, má účetní jednotka možnost volby. Vzhledem k daňové optimalizaci účetní jednotka svým rozhodnutím metody daňového odpisování ovlivní výši daňového základu a následně také výši daně z příjmů. Je zřejmé, že toto rozhodnutí ovlivní základ daně a tedy i daň v dalších letech, z čehož vyplývá, že účetní jednotka může kalkulovat, předpovídat a plánovat, která metoda je pro ni v daném roce a poté v dalších letech vhodnější. Zvolenou metodu již pak není možné měnit, a tedy o to více je toto rozhodnutí významnější.

Dalším významným rozhodnutím, které účetní jednotka provádí, je stanovení hodnotových hranic pro vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Toto rozhodnutí pak ovlivňuje její budoucí chování. Autorka bakalářské práce se domnívá, že nejjednodušším řešením pro účetní jednotku (hlavně z administrativního hlediska) je stanovit si hodnotové hranice dle zákona o daních z příjmů, tedy od 40 000 Kč pro DHM a od 60 000 Kč pro DNM, avšak účetní jednotka musí mít stále na paměti zachování věrného a poctivého zobrazení majetku a dále dodržení principu významnosti. Menší účetní jednotky s menšími obraty by pravděpodobně měly mít tyto hodnotové hranice nižší. Předpokladem je, že hodnota daného majetku pro ně má větší význam, než pro větší účetní jednotky. Vždy však záleží na individuálním posouzení situace konkrétní účetní jednotky.

4 Problematika účtování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybrané obchodní společnosti

Teoretická část této bakalářské práce se věnovala dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, jeho účtování a odpisování. Kapitola 4 se bude zabývat touto problematikou z praktického hlediska ve vybrané obchodní společnosti a budou zde aplikovány teoretické poznatky z předchozích kapitol. Přesný název vybrané obchodní společnosti nebude v této bakalářské práci uveden a bude fiktivní, stejně tak platí pro jiné názvy společností a závodů, jejichž přičiněním vybraná společnost vznikla nebo je součástí. Autorka bakalářské práce bude tedy tuto vybranou společnost nazývat X-kola CZ (a v některých případech dále jen jako společnost). Kapitola 4 obsahuje základní informace o historii a vzniku této společnosti a další základní údaje o společnosti, které přispějí k porozumění finanční situace společnosti a jejího rozhodování v oblasti účtování a volby odpisů. Informace použité v kapitole 4 jsou získány osobním dotazováním zaměstnanců společnosti, z interních materiálů společnosti, z webových stránek této dceřiné společnosti, z webových stránek mateřské společnosti, z webových stránek divize mateřské společnosti, z webových stránek veřejného rejstříku a z výročních zpráv společnosti stažených z tohoto rejstříku.

4.1 Představení společnosti

Společnost X-kola CZ vznikla v roce 2011 fúzí 3 společností v České republice. Samotná společnost X-kola CZ je dceřinou společností mezinárodní korporace Alfa-X, ta se skládá ze 3 divizí. Jednou z nich je divize X-kola, která tvoří tři čtvrtiny korporace Alfa-X, do této divize patří společnost X-kola CZ. Divize X-kola je největším výrobcem kol pro vozidla všeho typu na světě. Každé 6. dodávané kolo do celosvětové produkce bylo vyrobeno touto divizí společnosti Alfa-X. Divize X-kola vyrábí ocelová kola pro osobní automobily, užitková vozidla, pro zemědělské stroje, nákladní vozy a autobusy a hliníková kola pro osobní automobily. Divize X-kola má dceřiné společnosti v 15 zemích světa 5 kontinentů a je zaměstnavatelem pro 11 000 lidí. Díky svému rozšíření po světě (Obrázek 4.1) dokážou splnit požadavky a vyhovět poptávce zákazníků na trhu. Ročně divize X-kola vyrobí přibližně 60 milionů kol. Další 2 mnohem menší divize korporace Alfa-X se zabývají výrobou strukturálních komponentů, jako jsou například zápustky, páky ručních brzd, sady pedálů a další ocelové výrobky pro automobilový průmysl, a železničního vybavení.

Obrázek 4.1 Mezinárodní síť strategicky umístěných strojírenských, technologických a výrobních závodů divize X-kola



Zdroj: interní materiály společnosti

Společnost X-kola CZ byla zapsána do obchodního rejstříku 1. ledna 2011 se sídlem na území Moravskoslezského kraje a její právní forma je společnost s ručením omezeným. Základní kapitál je stanoven ve výši 200 000 Kč. Společník X Holdings S.á.r.l. vlastní 99,94 % obchodního podílu a společník X-kola Holding GmbH vlastní 0,06 % obchodního podílu. Předmětem podnikání je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Přesněji řečeno hlavním oborem je výroba ostatních dílů a příslušenství pro motorová vozidla, čímž jsou tvářena ocelová kola pro osobní automobily a vysokozdvížné vozíky (VZV) a litá hliníková kola pro osobní automobily (Obrázek 4.2).

Obrázek 4.2 Ocelové kolo pro osobní automobil, ocelové kolo pro VZV a hliníkové kolo pro osobní automobil

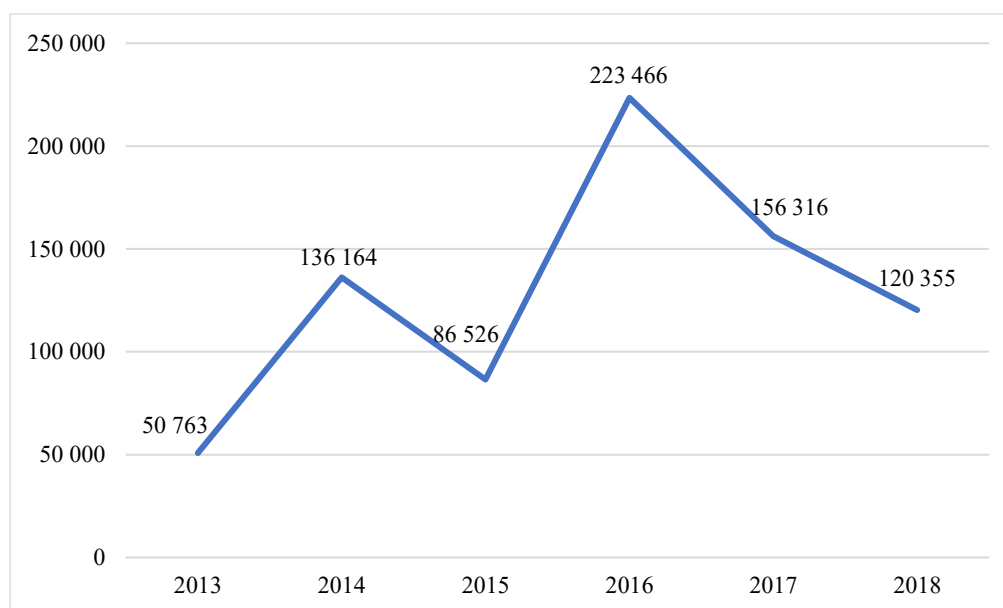


Zdroj: interní materiály společnosti

Společnost X-kola CZ se dělí na dva bývalé odštěpné závody (dále jen závod/y), závod Autokola, který vyrábí oba typy ocelových kol, a závod Alukola, který vyrábí hliníková kola. V roce 2018 společnost X-kola CZ prodala 3 468 000 ocelových kol pro osobní automobily, 307 000 ocelových kol pro VZV a 1 675 000 hliníkových kol pro osobní automobily. Největšími odběrateli jsou společnosti Škoda Auto, Hyundai,

Volkswagen, Toyota, KIA, BMW a Ford. Provozní výsledek hospodaření společnosti X-kola CZ se každoročně pohybuje v řádech desítek až stovek milionů Kč (Graf 4.1).

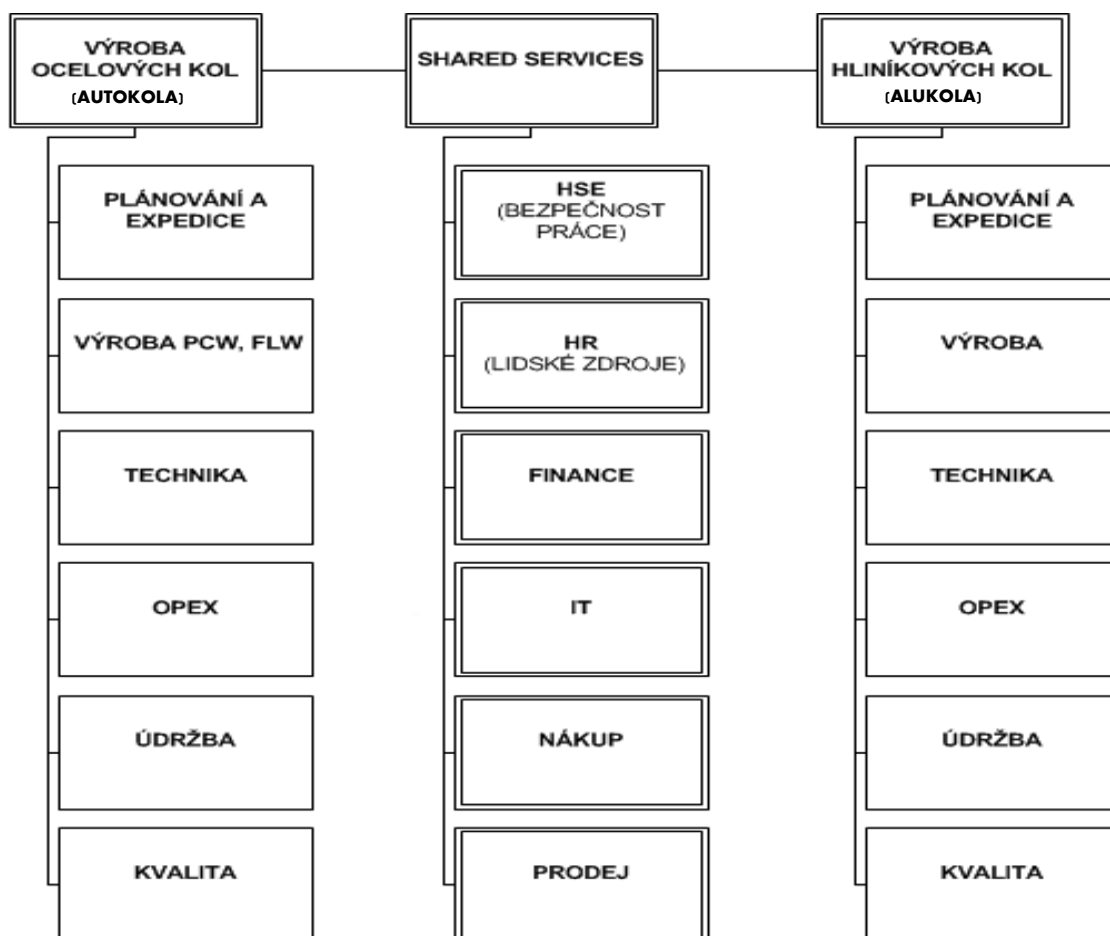
Graf 4.1 Provozní výsledek hospodaření společnosti X-kola CZ v tisících Kč v letech 2013 – 2018



Zdroj: výroční zprávy společnosti pro rok 2013 - 2018 – vlastní zpracování

V roce 2018 společnost zaznamenala 824 zaměstnanců (bez agenturních zaměstnanců). Tento počet dle výročních zpráv společnosti každým rokem o několik desítek vzroste. Co se organizační struktury společnosti týče (Obrázek 4.3), každý závod, Autokola i Alukola, funguje samostatně, má svého ředitele závodu (plant managera) a své vlastní úseky Plánování a expedice, Výroby, Techniky, OPEXu (z anglické zkratky OPerating EXpenses neboli provozní náklady), Údržby (ta se zabývá nejen opravami a údržbou, ale i pořizováním DM) a Kvality. Oba tyto závody jsou doplňovány a podporovány společným oddělením Shared sevices (sdílené služby). Toto oddělení se podílí na chodu obou závodů a tím i celé společnosti a patří pod něj úsek HSE (z anglické zkratky Health and Safety Executive neboli bezpečnost práce), HR (z anglické zkratky Human Resources neboli lidské zdroje), Financí, IT (z anglického Information Technology neboli informační technologie), Nákupu a Prodeje.

Obrázek 4.1 Organizační struktura společnosti X-kola CZ



Legenda:

PCW – personal car wheels (kola pro osobní auto)

FLW – forklift wheels (kola pro VZV)

Zdroj: interní materiály společnosti

4.2 Historie společnosti

Začátky výroby kol v Moravskoslezském kraji sahají až do roku 1930, kdy byly vyrobeny první jednoduchá ocelová tvářená kola, která nahradila kola loukotňová a kola vypletená ocelovými dráty. V roce 1937 v době před druhou světovou válkou bylo do této doby na nových strojích vyrobeno největší množství kol pro menší vozidla. Za války byla výroba kol přerušena a nahradila ji výroba munice. Po válce došlo k velkému rozvoji automobilového průmyslu a s ním spjaté výroby kol. Objem výroby byl mnohonásobně vyšší než v předválečném období, a tak bylo nutné v roce 1949 tento závod inovovat a přesunout. V 60. letech došlo k široké modernizaci, byla postavena nová výrobní hala a zavedeny nové výrobní procesy. Zvýšila se tak kapacita výroby a zároveň došlo ke zlepšení pracovních podmínek zaměstnanců. I v dalších desetiletích docházelo ke zvyšování výroby a rozvoji tohoto závodu. Byla zde vyráběna nejen kola pro osobní

automobily, ale i kola pro nákladní vozy a traktory. Výroba však čelila prudkému poklesu vlivem pádu totalitních režimů a hrozil zánik této společnosti. V roce 1993 byl odkoupen 45 % podíl této společnosti americkou nadnárodní společností a byl změněn název této společnosti. Následně došlo k dalšímu odkoupení akcií, kdy americká společnost získala většinový podíl této společnosti a v roce 1997 tato česká společnost odprodala zbývající podíl a americká společnost se tak stala 100 % vlastníkem. Příčinou odprodeje bylo získání rozvojového kapitálu pro obnovení výroby. V tomtéž roce se americká společnost sloučila s jinou americkou společností a vznikl holding Hale Int. Český závod se tak přejmenoval na Hale Autokola a následně v roce 1998 vzniká ve stejném areálu nová dceřiná společnost Hale Alukola. Roku 2003 společnost Hale rozšiřuje výrobu hliníkových kol do České republiky. V závodě Hale Alukola se začala vyrábět hliníková kola, protože se po nich zvyšovala poptávka z důvodu nižší hmotnosti kola a jeho lepšího vzhledu. Poté byla z Německa do Moravskoslezského kraje přesunuta výroba ocelových kol pro vysokozdvizné vozíky a ta se stala součástí závodu Autokola. V roce 2004 byla postavena druhá výrobní hala na výrobu hliníkových kol. 1.1.2011 došlo ke sloučení závodů Hale Autokola, Hale Alukola a Hale CZ Holdings a vznikl nový závod Hale CZ se dvěma odštěpnými závody, tj. Hale CZ, odštěpný závod Autokola a Hale CZ, odštěpný závod Alukola. Roku 2012 došlo k akvizici společností Alfa-X, která získává společnost Hale. V roce 2014 odštěpné závody zanikají a od roku 2015 společnost vystupuje pod názvem X-kola CZ s.r.o.

4.3 Úsek Finance

V podkapitole 4.1 byla popsána organizační struktura společnosti X-kola CZ, její součástí je hlavní oddělení Shared services, které má na starost fungování celé společnosti. Oddělení Shared services zahrnuje úsek Finance. Úsek Financí se dále dělí na 2 části, první z nich je financování a účetnictví, druhou je controlling. Mzdová účtárna je součástí úseku HR. Obě oblasti úseku Financí spolu musí spolupracovat z hlediska poskytování informací. Financování a účetnictví se zabývá pohyby na bankovních účtech a v pokladně, účtováním o dlouhodobém majetku, o zásobách, o službách, o finančním majetku, o pohledávkách a dlužích za zaměstnanci aj. Za každou z těchto účetních činností odpovídá a specializuje se na ni jeden z účetních referentů. Controlling má odpovědnost za podání zpráv korporátnímu managementu, má na starost plánování rozpočtu na celý rok a přípravy měsíčních prognóz (forecastů) a analýz ziskovosti a úspor, tvorbu závěrečných analýz na konci každého měsíce a také například kalkuluje

náklady pro vytvoření nabídky zákazníkovi. Zaměstnanci controllingu dále mohou být součástí mezinárodních projektů.

4.4 Účetnictví společnosti

Účetnictví společnosti X-kola CZ se řídí základními účetními zásadami, jako je např. dodržení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a dále se řídí zákonem o účetnictví a vyhláškou 500/2002 Sb. Účetním obdobím je kalendářní rok, ten je také zdaňovacím obdobím pro účely daně z příjmů. Společnost je měsíčním plátcem DPH.

Společnost X-kola CZ se dle zákona o účetnictví řadí do kategorie velkých účetních jednotek, z čehož vyplývá, že tato společnost má povinnost vést účetnictví v plném rozsahu, sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu, která musí být ověřena auditorem, a připravovat výroční zprávu. Součástí účetní závěrky je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha.

4.4.1 Účetní program

Účetnictví je vedeno v informačním systému SAP. SAP je rozsáhlý softwarový program, jehož součástí je několik modulů. Funguje na principu transakcí, což jsou platformy pro zadávání potřebných informací. SAP umožňuje export dat do programu Microsoft Excel. SAP je určen zpravidla pro velké účetní jednotky.

Společnost X-kola CZ tento program využívá od roku 2014. Vzhledem k tomu, že došlo k fúzi společností a následné akvizici, bylo nutné, aby došlo ke sjednocení způsobu účtování, a tedy také účetních programů. Společnost Hale Autokola dříve využívala software Factory, společnost Hale Alukola software K2. Společnost Hale Autokola pojímala velké množství nákladových středisek, měla propracován účetní rozvrh a daňové odpisy majetku byly nastaveny jako zrychlené. Společnost Hale Alukola měla mnohem méně nákladových středisek, jiné analytické členění účtů a daňové odpisování bylo rovnoměrné. Zavedení nového programu, převedení informací z předešlých dvou účetních programů a sjednocení způsobů účtování a odpisování znamenalo pro společnost X-kola CZ velmi náročný proces. Bylo tedy potřebné sjednotit odpisový plán a rozdělit majetek podle druhu. Pro daňové odpisy nově pořízeného majetku se zvolila jedna daňová metoda, a to zrychlené odpisování. Odpisování majetku, které započalo před tímto sjednocením, pokračuje původní metodou. V SAPu bylo dále potřebné nastavit příslušné moduly dle nároků společnosti X-kola CZ.

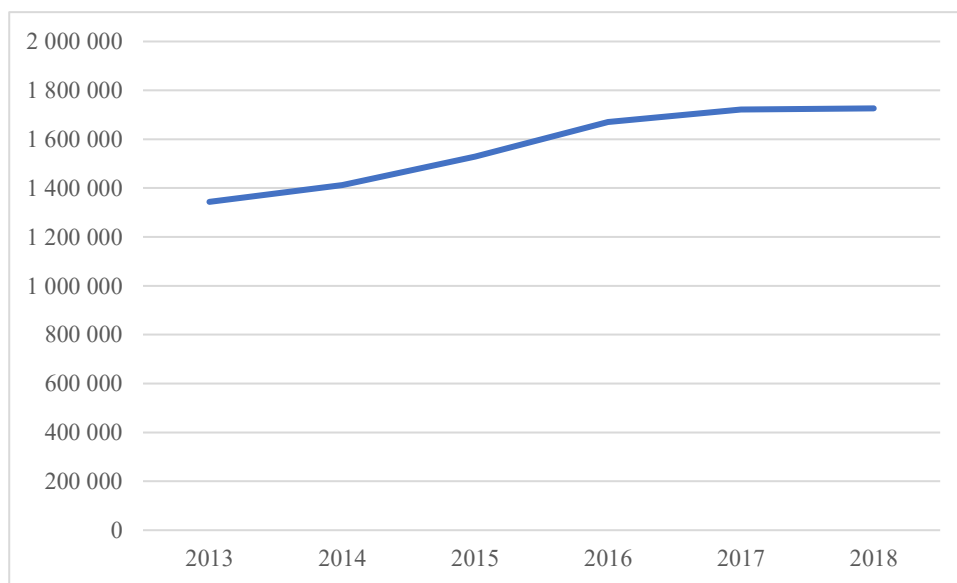
Dále bylo žádoucí rozdělit společnost na pracovní úseky, aby bylo možné sledovat aktiva a pasiva a náklady a výnosy každé části podniku zvlášť. Z toho vyplývá, že u každé účetní operace musí být určen tento pracovní úsek. Ve společnosti X-kola CZ jsou vytvořeny 3 pracovní úseky. První úsek reprezentuje jak výrobu ocelových kol pro osobní automobily, tak oddělení Shared services, druhý úsek představuje výrobu ocelových kol pro VZV a třetí úsek zastupuje výrobu hliníkových kol pro osobní automobily.

4.5 Dlouhodobý majetek ve společnosti

Pro správné rozhodování v oblasti účtování a odpisování DM je žádoucí vědět, jakou hodnotu má tento majetek ve společnosti, jak vysoké jsou náklady společnosti každoročně na pořizování DM a jaká je struktura tohoto majetku.

Hodnota dlouhodobého majetku společnosti, resp. stálých aktiv se pohybuje v řádech miliard korun českých. Jak se tato hodnota zvyšovala v letech 2013 až 2018 je patrné v následujícím grafu (Graf 4.2).

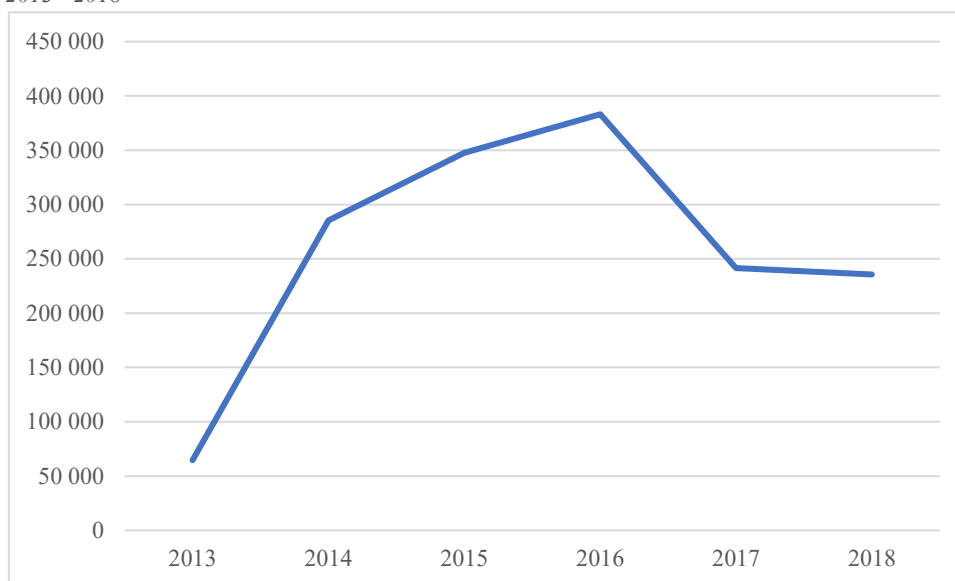
Graf 4.2 Stálá aktiva společnosti X-kola CZ v netto hodnotě v tisících Kč v letech 2013 - 2018



Zdroj: výroční zprávy společnosti pro rok 2013 – 2018 – vlastní zpracování

Společnost pořizuje dlouhodobý majetek každé účetní období a další graf (Graf 4.3) znázorňuje, v jakých hodnotách se pohybují výdaje, které společnost každoročně vynaloží na pořízení dlouhodobého majetku. Největší položky majetku, pořízené v letech 2013 – 2018, byly lakovna a lakovací linka, obráběcí a licí stroje, technologie flow formingu (kontinuálního tváření), rekonstrukce haly a informační systém SAP.

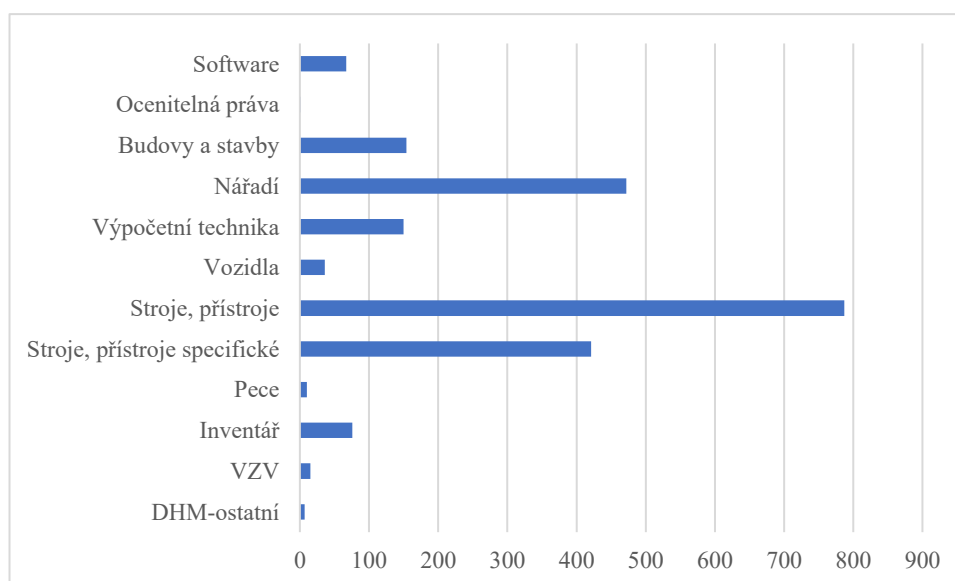
Graf 4.3 Výdaje společnosti X-kola CZ na pořízení dlouhodobého majetku v tisících Kč v letech 2013 - 2018



Zdroj: výroční zprávy společnosti pro rok 2013 – 2018 – vlastní zpracování

Majetek společnosti byl do roku 2018 rozdělen do 12 tříd majetku, přičemž každá třída má v systému SAP přidělen svůj název. Názvy tříd majetku jsou následující: Software, Budovy a stavby, Nářadí, Výpočetní technika, Vozidla, Stroje a přístroje, Stroje a přístroje specifické, Pece, Inventář, VZV, Ocenitelná práva a DHM-ostatní (Příloha č. 2 Tabulka 1). Společnost na konci roku 2018 evidovala téměř 2 200 ks dlouhodobého majetku (bez pozemků). Následující graf (Graf 4.4) zobrazuje jeho strukturu dle tříd majetku.

Graf 4.4 Počet kusů majetku dle třídy majetku ve společnosti X-kola CZ na konci roku 2018



Zdroj: interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Grafy 4.2 – 4.4 znázorňují hodnotu DM v rozvaze společnosti v letech 2013 – 2018, v jakých hodnotách se každoročně pohybuje částka v Kč, kterou společnost vynaloží na pořizování DM, a strukturu majetku ve společnosti. Tyto grafy poskytují pohled na to, jak velký význam a dopady má účtování a odpisování DM ve společnosti X-kola CZ.

4.6 Směrnice dlouhodobého majetku

Společnost si stanovila řadu vnitropodnikových směrnic, které je povinna dodržovat. Jednou z nich je směrnice dlouhodobého majetku (dále také jen jako směrnice). Tato směrnice byla upravena referentem dlouhodobého majetku (účetní DM) a schválena dvěma členy vedení společnosti v září 2019. Směrnice má 15 stran a věnuje se pojmům týkajících se DM, oceňování a jejich změnám, pořízení DM a dokladům o pořízení DM, procesu investiční akce, zařazení a účtování o DM, účetní a mimoúčetní evidenci DM, účetním a daňovým odpisům, opravným položkám, vyřazení DM, a nakonec zmiňuje kapitalizaci náhradních dílů a oprav. Součástí směrnice je také pět příloh: Protokol o vyřazení DHM, Zápis o převzetí DM do užívání, Číselník, Převod mezi NS (nákladovými středisky), Odpisový plán a Příprava DM pro zařazení do evidence.

Dále budou v této kapitole 4.6 popsány poznatky vycházející ze směrnice, které jsou pro společnost specifické a budou popsána stanoviska, která si společnost z pohledu zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů může stanovit sama a ovlivnit tak svůj výsledek hospodaření.

Směrnice stanovuje zásady účtování o DM ve společnosti a vedení evidence DM. Její snahou je sjednotit účetní a daňové předpisy společně s korporátními předpisy. Směrnice popisuje kompetence a povinnosti zaměstnanců společnosti, kterých se zacházení s DM a evidování DM týká. Směrnice definuje pojmy a zkratky související s DM a v některých případech se odkazuje nebo přímo kopíruje definice ze zákona o daních z příjmů. Definice DHM ve směrnici mimo jiné říká, že vstupní cena DHM musí být vyšší než 40 000 Kč, z definice DNM je zřejmé, že vstupní cena musí být vyšší než 60 000 Kč, aby byla nehmotná věc považována za dlouhodobou. Tyto hodnotové hranice pro účtování o DM má tedy společnost nastaveny ve stejných výších, podle kterých musí evidovat majetek dle zákona o daních z příjmů. Společnost také pro technické zhodnocení DHM a DNM napodobuje definice a podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů.

Směrnice se věnuje oceňování DM a pojmům, které s oceněním DM souvisí (např. pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady, vstupní cena, zůstatková cena, odhadní cena). Změna ocenění se může v průběhu odpisování změnit jen ve výjimečných případech, tedy aby byl vykázán věrný obraz stavu majetku, a změna musí být vysvětlena a obhájena v příloze účetní závěrky. V případě trvalého snížení ocenění DM se provede mimořádný odpis a upraví se odpisový plán. Směrnice zmiňuje tvorbu opravných položek pro případ dočasného snížení ocenění DM a způsoby pořízení a doklady o pořízení majetku.

Směrnice vysvětluje proces investiční akce, její plánování, přípravu a realizaci. Je žádoucí, aby referent dlouhodobého majetku úzce spolupracoval s vedoucím investičního projektu kvůli správnému definování jednotlivých dodávek, ocenění DM, zařazení do příslušné odpisové skupiny a dokončení investice, aby došlo k aktivaci DM ve správný okamžik. Vedoucím investičního projektu je zpravidla projektový inženýr, který je zaměstnancem úseku Údržba, nebo jím může být vedoucí IT úseku, je-li předmětem pořízení výpočetní technika nebo software.

Následující podkapitoly 4.6.1 až 4.6.5 jsou založeny a vychází z informací uvedených ve vnitropodnikové směrnici dlouhodobého majetku.

4.6.1 Účtování dlouhodobého majetku

Směrnice se dále věnuje účtování DM. Aby mohla být přijatá investiční faktura zaúčtována, musí být v systému SAP v modulu MM (Materials Management) navedená a schválená objednávka. Objednávku schvaluje vedoucí investičního projektu a zavazuje se, že plnění proběhlo v pořádku, a tedy je možné fakturu uhradit a DM zaúčtovat.

Pro pochopení následující problematiky byla vytvořena Příloha č. 2 s názvem Přehled tříd majetku a analytických účtů používaných ve společnosti X-kola CZ k účtování o dlouhodobém majetku.

V průběhu účtování referent DM zvolí třídu majetku a systém SAP pak automaticky zvolí příslušný analytický účet. Přičemž třídy majetku nekorespondují číselně s analytickou částí účtů a počet tříd majetku se nerovná počtu analytických účtů pro evidenci DM. Analytických účtů sloužících pro pořízení majetku (041.xxx, 042.xxx) je méně než tříd majetku a jejich účel neslouží k rozdělení majetku na třídy, nýbrž jen k tomu, zda se jedná o majetek pořízený běžně přes objednávku nebo zda se jedná o náradí.

Pro účtování pořízení DM společnost používá následující technické účty: 041.999 pro pořízení nehmotného majetku, 042.888 pro pořízení hmotného majetku kromě náradí a účet 042.999 pro pořízení náradí, mezi to patří mimo jiné licí formy. Referent DM vždy na konci měsíce v rámci měsíční účetní závěrky tyto technické účty přeúčtuje na karty nedokončených investic v modulu AM (Asset Management) systému SAP. V běžných případech tedy u hmotného majetku pořízeného přes objednávku se faktura zaúčtuje na účet 042.888 a poté je jako nedokončená investice přeúčtována na účet 042.100 (Příklad 4.1).

Příklad 4.1 Použití analytických účtů ve společnosti X-kola CZ

| Č. | Doklad | Účetní případ | Částka v Kč | MD | D |
|----|--------|----------------------------------|----------------|---------|---------|
| 1. | ID | pořízení stroje | 1 000 000 | 042.888 | 321.100 |
| 2. | ID | zaúčtování nedokončené investice | 1 000 000 | 042.100 | 042.888 |
| 3. | ID | zařazení stroje do užívání | 1 000 000 | 022.100 | 042.100 |

Zdroj: vlastní zpracování

Referent DM na konci měsíce sestavuje přehled investičních zakázek ve vztahu k měsíčnímu čerpání CAPEXu (z anglického CAPital EXpenditures). CAPEX jsou investiční náklady, které slouží k pořízení, popř. opravě, údržbě nebo k technickému zhodnocení DM. Ve chvíli, kdy vedoucí investičního projektu předá DM k jeho užívání v daném nákladovém středisku, je investiční akce uzavřena, pořizování DM ukončeno, referent DM je na základě protokolu o předání DM informován a zařadí DM do užívání. Majetek je zařazen do evidence buď v měsíci předání DM nebo v měsíci následujícím. Technická dokumentace DM je uchovávána vedoucím investičního projektu, faktury týkající se pořízení DM archivuje referent DM.

Při zařazení DM do užívání se analytická část účtů opět liší, avšak v této fázi již je (až na výjimky) z analytického účtu patrné, o jakou třídu majetku se jedná. Výjimky jsou způsobeny tím, že tříd majetku je více než druhů analytických účtů vytvořených k syntetickým účtům 013-Software, 014-Ocenitelná práva, 021-Stavby, 022-Hmotné movité věci a jejich soubory, 029-Jiný DHM a 031-Pozemky. To znamená, že na analytický účet 022.300-Vozidla se účtuje majetek z třídy majetku 2180000-Vozidla i 2750000-VZV a na analytický účet 022.100-Stroje, přístroje a pece se účtuje majetek, kterému je přiřazena třída 2700000-Stroje, přístroje, třída 2710000-Stroje, přístroje specifické a třída 2720000-Pece. Analytická část oprávkových účtů (081.xxx, 082.xxx) se pak již shoduje s analytickou částí účtů DM. Účtovat lze i manuálně na analytické účty končící třemi nulami (xxx.000).

Při zařazení DM do užívání systém SAP v modulu AM podle třídy majetku přiřadí majetku evidenční číslo. To může i nemusí být totožné s inventárním číslem, protože také na inventárním čísle majetku se podepsala historie společnosti. Majetek, který byl ve společnosti evidován před rokem 2014 (před implementováním systému SAP) si zachovává své původní inventární číslo a má nově vytvořené evidenční číslo. Byl-li majetek do evidence zařazen v roce 2014 a později, vygenerované evidenční číslo majetku se stává jeho inventárním číslem.

Majetek je po zařazení do užívání až do vyřazení veden v modulu AM systému SAP dle příslušné třídy majetku. V systému SAP je evidováno i příslušné nákladové středisko, ke kterému daný DM náleží. Vznikne-li na stavu majetku nějaká změna, je vedoucí nákladového střediska povinen tuto změnu nahlásit referentovi DM. Jedná se například o tyto změny: majetek se využívá jen částečně nebo vůbec, je nabídnut k prodeji, je poškozen nebo zničen, je na něm prováděna oprava, údržba nebo technické zhodnocení, je přemístěn do jiné budovy nebo předán jinému nákladovému středisku.

4.6.2 Účetní odpisy

Účetní odpisy společnosti jsou v souladu se zákonem o účetnictví. Při zařazení DM do užívání se majetek začlení podle druhu majetku stanoveném v Odpisovém plánu, který je přílohou směrnice (Příloha č. 1). Z Odpisového plánu se vyčte maximální očekávaná doba životnosti v letech. Společnost využívá metodu rovnoměrného odpisování. Kdyby měl nově pořízený majetek výrazně odlišnou dobu životnosti, než která by mu byla stanovena dle Odpisového plánu, směrnice dovoluje odpisový plán tohoto majetku upravit ve spolupráci s vedoucím investičního projektu. Každý rok společnost vyhodnotí, jestli nastavená zbytková doba životnosti reflektuje skutečný stav majetku. Když tomu tak není, referent DM podle návrhu správce nákladového střediska upraví odpisový plán majetku, stává se tak zejména kvůli provedení technického zhodnocení na majetku. Změny odpisového plánu majetku nebo také tvorba opravných položek k DM musí být schváleny finančním ředitelem.

Odpisování je zahájeno vždy v měsíci, který následuje po měsíci, ve kterém byl majetek uveden do užívání. Je tedy nutné počítat měsíční odpis z ročního odpisu. Společnost nepočítá roční odpis klasicky jako podíl vstupní ceny a stanovené životnosti v letech, ale obdobně se stejným výsledkem. Roční odpis se vypočítá jako součin vstupní ceny (popř. přeceněné nebo navýšené vstupní ceny) a roční odpisové sazby v %, která je stanovena v Odpisovém plánu společnosti. Roční odpisová sazba je jednoduše

procentuální vyjádření jednoho roku k maximální očekávané době životnosti v letech převzaté z Odpisového plánu. Tato životnost byla do směrnice vymezena vlivem mateřské společnosti. Měsíční odpis je tedy jedna dvanáctina ročního odpisu. Pokud by došlo k vyřazení majetku, který by ještě nebyl zcela odepsán, odpisování by bylo ukončeno v měsíci, ve kterém došlo k zaúčtování vyřazení majetku.

4.6.3 Daňové odpisy

Daňové odpisy společnosti jsou v souladu se zákonem o daních z příjmů. O daňových odpisech se neúčtuje a jsou uplatňovány pomocí přiznání k dani z příjmů právnických osob. Jak již bylo řečeno, společnost v roce 2014 sjednotila metodu odpisování a hmotný majetek pořízený v roce 2014 a později je odpisován metodou zrychleného odpisování. Odpisování hmotného majetku, které započalo před tímto sjednocením v roce 2014, pokračuje původní metodou, tedy majetek závodu Autokola zrychleným odpisováním, majetek závodu Alukola rovnoměrným odpisováním. Toto rozhodnutí o způsobu daňového odpisování po konzultaci se zaměstnanci controllingu stanovuje finanční ředitel.

Směrnice však v této oblasti nezmiňuje fakt, že společnost od roku 2014 u všech možných případů využívá v prvním roce odpisování zvýšený odpis ze vstupní ceny o 10 %. Dle § 31 zákona o daních z příjmů je tento krok možný za podmínky, že se jedná o prvního odpisovatele hmotného majetku, že je majetek zařazen do 1. – 3. odpisové skupiny a zároveň se nejedná o majetek, který je popsán v § 31 odst. 2, 3 a 5 zákona o daních z příjmů. Společnost všechny tyto podmínky dodržuje. Společnost tedy tuto možnost nemůže využít u majetku zařazeného do odpisové skupiny 4. – 6., u osobních aut a u majetku, u kterého společnost není prvním odpisovatelem. Ve valné většině případů, kdy společnost není prvním odpisovatelem, jsou tímto majetkem repasovaní roboti.

Další případ, který směrnice nezmiňuje, avšak odpisuje správně dle zákona o daních z příjmů, jsou zápustky neboli licí formy. Dle § 30 odst. 5 zákona o daních z příjmů se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti nebo stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků. Společnost tedy podle výrobních cyklů nastavila dobu použitelnosti na 3 roky. Dle § 30 odst. 7 zákona o daních z příjmů pak společnost zápustky odpisuje s přesností na celé měsíce od měsíce následujícího po dni, kdy byla zápustka uvedena do užívání. Tento druh odpisování nemůže být přerušen.

Společnost odpisuje DNM dle zákona o daních z příjmů, tedy také rovnoměrně časově od následujícího měsíce po měsíci, kdy byl DNM zařazen do užívání.

4.6.4 Odpisové oblasti v systému SAP

Další zajímavou oblastí a problematikou v účtování dlouhodobého majetku ve společnosti jsou odpisové oblasti, jejichž vznik byl také zapříčiněn historií společnosti. V roce 2003 a 2012 došlo vlivem změny majitelů společnosti k přecenění majetku ve společnosti. Každý jeden kus majetku je tedy veden ve 4 odpisových oblastech v měně CZK a ve 4 odpisových oblastech v měně EUR, v měně CZK kvůli dodržení českých předpisů a v měně EUR kvůli vykazování výsledků v účetnictví pro mateřskou společnost. Společnost tedy v obou měnách vede tyto odpisové oblasti:

- účetní odpisy,
- daňové odpisy,
- neúčetní odpisy US GAAP (anglická zkratka pro Generally Accepted Accounting Principles, účetních standardů platných ve Spojených státech amerických – US),
- neúčetní odpisy PAA (anglická zkratka pro Purchase Accounting Adjustment).

Účetní odpisy jsou v modulu AM systému SAP na účty hlavní knihy účtovány automaticky. Daňové odpisy jsou v systému vedeny jen pro účely výpočtu daně z příjmů. Neúčetní odpisy US GAAP (jsou nazvány podle amerických účetních standardů kvůli kterým se tyto odpisy musely vykazovat) a PAA vznikají z přeceněných vstupních cen z roků 2003 a 2012 a účtují se manuálně v modulu FI (Financial Accounting) systému SAP. Tyto odpisy se zjišťují zaúčtováním vzniklých rozdílů tzv. adjustmentů. US GAAP adjustmenty DM se účtují jako rozdíl US GAAP hodnot a českých účetních odpisů na devítimístné analytické účty 720.xxx.xxx, PAA adjustmenty DM se účtují jako rozdíl PAA hodnot a US GAAP hodnot na devítimístné analytické účty 730.xxx.xxx. Při novém pořízení DM je vstupní cena a doba užívání tohoto majetku ve všech oblastech stejná.

US GAAP adjustmenty a PAA adjustmenty byly vytvořeny k tomu, aby společnost vykazovala reporty (ve smyslu hlášení) o DM své mateřské společnosti z přeceněných cen majetku a dodržovala tak předpisy vykazování o DM závazné pro nadnárodní společnosti. Při každé měsíční účetní závěrce tedy zaměstnanci controllingu ve společnosti porovnávají rozdíly kumulovaných opravek DM ve dříve zmíněných třech účetních a jedné neúčetní oblasti odpisů a vykazují tyto výsledky mateřské společnosti.

4.6.5 Vyřazení dlouhodobého majetku

Správce nákladového střediska, který se rozhodne majetek vyřadit, připravuje návrh na vyřazení majetku. K vyřazení majetku se musí vyjádřit technolog nebo IT pracovník, ekolog a zaměstnanec obchodního oddělení. Návrh na vyřazení majetku projednává majetková komise, tj. finanční ředitel a ředitel závodu, a ta schvaluje vyřazení. Majetek může být vyřazen z různých důvodů, avšak vždy je potřebné mít doklad o vyřazení, který uvádí způsob vyřazení. V případě, že způsobem vyřazení je prodej, je dle korporátních pravidel majetek nejprve nabídnut k prodeji v rámci skupiny, tzn., že finanční ředitel nebo manager úseku Nákup nabídne majetek ve skupině ostatním finančním ředitelům divize X-kola za hranicemi České republiky. Pokud o odkup v rámci skupiny není zájem, majetek je možné prodat 3. osobě. Na základě dokladu o vyřazení referent DM vyřadí DM z evidence v systému SAP modulu AM.

4.7 Zhodnocení problematiky účtování a odpisování dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti

Vybraná společnost X-kola CZ je opravdu velkou účetní jednotkou, a to nejen z právního hlediska, ale i v obecném slova smyslu. Tomuto tvrzení odpovídá fakt, že společnost je dceřinou společností obrovské nadnárodní korporace, jejichž produkty, kola pro automobily a další motorová vozidla, jsou žádané a poptávka po nich je stálá díky rozvoji automobilového průmyslu již po celé uplynulé století. Takto dlouhá je i tradice a zkušenost této společnosti. K výrobě kol společnost využívá nejvyšší kvality a inovativní technologie. Nadnárodní korporace, již je vybraná společnost součástí, má dceřiné společnosti rozšířené po celém světě a totéž platí i o jejich síti odběratelů. Výše zmíněné souvisí i s množstvím dlouhodobého majetku, který společnost využívá ke své podnikatelské činnosti a toto množství je důvodem, proč je účtování o dlouhodobém majetku ve vybrané společnosti tak rozsáhlé, náročné a komplikované.

V roce 2014 byl díky akvizice společnosti implementován nový informační systém pro účtování a musel sjednotit informace z předešlých dvou informačních systémů. Tento krok byl pro společnost velice náročný, avšak opravdu nutný. Systém SAP funguje na korporátní úrovni i ve všech ostatních dceřiných společnostech, proto nebyla možná volba jiného informačního systému. Autorka bakalářské práce považuje systém SAP za sofistikovaný a pro společnost velice vhodný. Systém SAP má mnoho rozšíření a jeho součástí je několik licencí, proto si společnost v budoucnosti může nechat program rozšířit dle potřeb a nehrozí jí již žádná další změna informačního systému.

Následující zhodnocení se týká oblasti účtování o DM a tvorby účetních a daňových odpisů ve společnosti a je pohledem autorky práce na to, jestli a případně jak by se některé postupy daly změnit a jestli by tyto změny měly pro společnost smysl.

Aby společnost považovala věc za dlouhodobou, stanovila si hodnotové hranice 40 000 Kč pro DHM a 60 000 Kč pro DNM. Tyto hodnotové hranice pro účtování o DM má tedy společnost nastaveny ve stejných výších, podle kterých musí evidovat majetek dle zákona o daních z příjmů. Autorka práce považuje toto nastavení za správné. Společnost tímto rozhodnutím nezkrsluje věrný a poctivý obraz majetku, dodržuje princip významnosti a shodou se zákonem o daních z příjmů si společnost zajistila jednodušší administrativní práci jak pro referenta DM, tak pro referenta daní.

Způsob účetního odpisování dle stanoveného Odpisového plánu (Příloha č. 1) je vhodně nastaven. Druhů majetku pro správné zařazení majetku je dostatek a směrnice dovoluje po konzultaci s projektovým inženýrem změnit odpisový plán konkrétního majetku podle potřeby.

Za zmínku stojí porovnání rozdělení majetku do druhů v Odpisovém plánu a rozdělení majetku do tříd v systému SAP. Je zřejmé, že rozdělení do druhů bylo prováděno zejména z hlediska očekávané doby životnosti majetku a rozdělení do tříd z hlediska evidování majetku v systému SAP a kontroly výsledků pro přehled v jednotlivých třídách. Nicméně je škoda, že v těchto skupinách neexistuje jisté propojení, nebo alespoň není vytvořen soubor, který by představoval souhrn s možnostmi, do kterého druhu a třídy může být DM zařazen. Autorka bakalářské práce tímto poukazuje na složitost v orientaci referenta DM při účtování o DM, popř. dalších zaměstnanců společnosti, resp. controllingu, nově zaměstnaného referenta DM nebo auditora hodnotícího účetní výkazy společnosti.

S touto problematikou dělení majetku a složitosti v orientaci při účtování o DM souvisí i vzájemný vztah mezi třídou majetku a analytickými účty. Třídy majetku nekorespondují číselně s analytickou částí účtů a počet tříd majetku se nerovná počtu analytických účtů pro evidenci DM. Přehled tříd majetku a analytických účtů používaných ve společnosti X-kola CZ k účtování o dlouhodobém majetku je vytvořen v příloze (Příloha č. 2). Pro snadnější orientaci a přehled při účtování o DM autorka práce navrhuje sjednocení třídy majetku s analytickou částí účtů pro evidenci DM a účtů oprávek. Z analytického účtu by se tak zcela dala vyčíst třída majetku na rozdíl od

současného stavu ve společnosti. Řešení je nastíněno v příloze (Příloha č. 3). Přínosnost tohoto řešení je však nutné posoudit s náročností implementace tohoto řešení do systému SAP.

Další komplikací v evidenci DM může být nesoulad v inventárních číslech. Každý majetek má své identické inventární číslo, avšak majetek, který byl označen do roku 2014, je označen jinou řadou čísel než majetek označený od roku 2014. Tato skutečnost je zapříčiněna historií společnosti a sloučením účetních programů do jednoho. Autorka bakalářské práce považuje toto ponechání starých inventárních čísel za vhodné. Přepsáním všech starých čísel na nová inventární čísla by sice došlo ke sjednocení a snadnější orientaci v evidenci DM, ale k této změně by muselo dojít ve všech výkazech, jak elektronických, tak starších papírových, a muselo by se měnit označení na štítcích všech majetků starších roku 2014, a to by bylo příliš komplikované a nemělo by v poměru s efektivitou přepsání dostatečný smysl.

Společnost si stanovila metodu daňového odpisování (v letech 2014 – 2019) jako zrychlenou a využívá zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %. Jedná se o strategický tah managementu společnosti, kdy jsou maximalizovány daňové náklady z důvodu efektivní optimalizace daňové povinnosti. Zajímavostí je, že společnost se od roku 2020 rozhodla využívat metodu rovnoměrných daňových odpisů, tudíž v tomto roce neočekávají tak vysoké výnosy, a tedy nepředpokládají, že by kvůli optimalizaci daňové povinnosti chtěli v co největší míře zvýšit náklady formou zrychlených daňových odpisů. Společnost toto rozhodnutí stanovila ještě před vypuknutím pandemie Covidu-19, a tedy rozšíření této virové choroby neovlivnilo jejich rozhodnutí. Dalo by se tedy říct, že jejich rozhodnutí pro nižší náklady formou rovnoměrných daňových odpisů přispěje k efektivní optimalizaci daňové povinnosti i z tohoto úhlu pohledu, jelikož společnost byla nucena na krátký čas pozastavit výrobu, což vedlo ke snížení jejich výnosů.

V souvislosti s daňovými odpisy by autorka bakalářské práce doporučila v této oblasti doplnit směrnici k dlouhodobému majetku. Směrnice nezmiňuje fakt, že společnost využívá zvýšení odpisu v prvním roce odpisování a dále taky neuvádí způsob výpočtu daňových odpisů zápustek, pro které platí výjimka stanovená § 30 odst. 5 zákona o dani z příjmů. Společnost zcela dodržuje pravidla daňového odpisování dle zákona o daních z příjmů.

Z celkového hlediska je směrnice pro dlouhodobý majetek obsáhlá a dostatečně popisuje proces účtování a odpisování dlouhodobého majetku ve společnosti. Směrnice je přehledná a je rozdělena do několika částí, které jsou logicky seřazeny dle činností prováděných při evidenci a účtování majetku. Směrnice vysvětluje pojmy a zkratky, které se při evidenci a účtování majetku používají. Směrnice je aktualizována a schválena finančním ředitelem a ředitelem závodu.

Podkapitola 4.6.4 nastínila problematiku účtování v odpisových oblastech systému SAP vzniklých kvůli přecenění majetku společnosti, ke kterému došlo vlivem změny majitelů společnosti. Toto účtování je nutné kvůli mateřské společnosti, z čehož vyplývá, že se nedá nijak usnadnit nebo vynechat. Autorka bakalářské práce tímto poukazuje na složitost a časovou náročnost účtování ve společnosti a dále také na vzdělanost a zkušenosti referenta DM v této oblasti, které jsou zde nezbytné. S tímto souvisí problematika náhrady referenta např. v případě jeho nemoci. Referent DM není z dlouhodobého hlediska zastupitelný v plném rozsahu a v případě jeho dlouhodobé nepřítomnosti je povinen pracovat z domova (využívat možnosti home office).

S tímto dále souvisí další požadavky kladené na referenta DM, a těmi jsou technické znalosti o majetku, o kterém referent DM účtuje. Technické znalosti referenta DM vedou k porozumění v komunikaci mezi referentem DM a projektovým inženýrem. Z tohoto se dále odvíjí správné stanovení životnosti majetku, které souvisí se zařazením do druhu majetku v odpisovém plánu, správné zařazení majetku do odpisové skupiny pro vedení daňových odpisů, nebo například správné zaúčtování změn, které nastávají s majetkem v průběhu jeho životnosti ve společnosti. Zde se objevuje prostor pro zavedení řešení formou doplňkové změny systému SAP, která by umožnila jednodušší komunikaci a postup schvalování procesů týkajících se DM mezi referentem DM, projektovým inženýrem a dalšími zaměstnanci zodpovědnými za správné uvedení majetku do užívání a jeho provoz. Ve společnosti tento proces schvalování probíhá formou podpisů kompetentních osob na daný protokol v papírové podobě. Schvalování pomocí systému SAP by urychlilo tento proces. Problémem je, že systém SAP ve společnosti není vhodně nastaven na provedení takové softwarové změny.

Vzhledem k složitosti účtování a časově náročným konzultacím referenta DM s projektovými inženýry by dle názoru autorky práce společnosti přispělo zaměstnání dalšího referenta DM. Tento krok by mohl vést k podání věrnějšího obrazu majetku, k větší efektivnosti práce referenta DM a k zajištění zastupitelnosti referenta DM.

Zvážením tohoto řešení by však management společnosti musel věnovat pozornost zvýšení nákladů na mzdy dalšího referenta DM.

5 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo teoreticky charakterizovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek z účetního a daňového hlediska, popsat procesy týkající se jeho účtování a odpisování a v neposlední řadě aplikovat tyto teoretické poznatky na řešení problematiky účtování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku na praktických případech ve vybrané obchodní společnosti. Vybranou obchodní společností se v této bakalářské práci rozumí reálná obchodní společnost s fiktivním názvem X-kola CZ.

Bakalářská práce byla rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část charakterizovala dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a popsala postupy týkající se účtování a odpisování tohoto majetku z účetního a daňového hlediska. V praktické části byla představena společnost X-kola CZ, byl znázorněn pohled na její dlouhodobý majetek a byla popsána problematika účtování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v této společnosti. Závěrem této části bylo zhodnocení postupů a rozhodnutí společnosti v této oblasti z úhlu pohledu autorky bakalářské práce.

Společnost X-kola CZ je velkou účetní jednotkou jak v právním, tak i v obecném slova smyslu. Touto bakalářskou prací bylo poukázáno na to, jak komplikované účtování, evidence a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku může být, jak rozsáhlá je tato problematika a jak zásadní je zvolit vhodný postup řešení této problematiky ve velkých společnostech jakou je společnost X-kola CZ.

Společnost X-kola CZ se řídí právními předpisy, jimiž jsou v této oblasti zejména zákon o účetnictví a zákon o daních z příjmů. Společnost X-kola CZ je dceřinou společností, z čehož vyplývá, že je také povinna respektovat korporátní předpisy a směrnice mateřské společnosti. Společnost X-kola CZ dále musí mateřské společnosti předkládat své finanční výkazy podle jejich mezinárodních předpisů, což pro ni znamená další komplikace v účtování a odpisování dlouhodobého majetku.

Společnost X-kola CZ se zvládla vypořádat se změnami danými historicky přeměnou společnosti formou fúze a akvizice. Tyto změny jsou na evidenci, účtování a odpisování dlouhodobého majetku patrné dodnes. Znat historii společnosti je tedy z tohoto úhlu pohledu důležité k pochopení určitých postupů.

Společnost X-kola CZ eviduje velké množství kusů dlouhodobého majetku v hodnotě miliard korun českých a každoročně pořizuje dlouhodobý majetek v hodnotách

milionů korun českých, což zdůrazňuje význam správného stanovení účetních odpisů a vhodné volby daňových odpisů.

Ve společnosti X-kola CZ existuje prostor pro změny, které by prospěly zejména ke zvýšení efektivity práce referenta dlouhodobého majetku, ale vždy je potřebné vzít v úvahu výši nákladů, které by společnosti vznikly v souvislosti s těmito změnami, a posoudit je v poměru se smyslem těchto změn. Dále je nutné zjistit, zda jsou vůbec změny možné v rámci korporátních předpisů. Postupy dceřiných společností totiž musí být sjednoceny a některé změny zkrátka nejsou v rámci možností společnosti uskutečnitelné nebo nejsou povoleny.

Závěrem je však nutno podotknout, že i přes veškeré komplikace společnost X-kola CZ účtuje a odpisuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v souladu s českými právními předpisy.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2019*. 16. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 548 s. ISBN 978-80-7598-271-1.

KULIL, Vladimír. *Goodwill and Valuation: software for intangible assets valuation*. Saarbrücken: Scholars' Press, 2015. 192 p. ISBN 978-3-639-76892-3.

NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky*. 13. vyd. Praha: Grada Publishing, 2019. 208 s. ISBN 978-80-271-2251-6.

PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s. r. o.* 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 197 s. ISBN 978-80-7598-022-9.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2019*. 18. vyd. Olomouc: ANAG, 2019. 352 s. ISBN 978-80-7554-219-9.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2019*. 19. vyd. Olomouc: ANAG, 2019. 1080 s. ISBN 978-80-7554-192.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2019*. 25. vyd. Praha: Grada Publishing, 2019. 192 s. ISBN 978-80-271-2249-3.

STROUHAL, Jiří, Carmen G. BONACI and Răzvan V. MUSTATA. *International Accounting Practices*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2014. 234 p. ISBN 978-80-245-2040-7.

STROUHAL, Jiří. *Účetní souvztahnosti podnikatelských subjektů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 280 s. ISBN 978-80-7552-992-3.

Další zdroje

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

interní materiály společnosti X-kola CZ

VEŘEJNÝ REJSTŘÍK A SBÍRKA LISTIN. *Veřejný rejstřík a Sběrka listin: Výpis z obchodního rejstříku*. Justice.cz [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2020 [cit. 2020-05-08]. Dostupné z: <https://or.justice.cz>

vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

výroční zprávy společnosti X-kola CZ v letech 2013 – 2018 stažené z webových stránek Veřejného rejstříku a Sběrky listin

webové stránky divize X-kola

webové stránky mateřské společnosti Alfa-X

webové stránky společnosti X-kola CZ

zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratek

| | |
|---------|--|
| AM | Asset Management |
| CAPEX | Capital Expenditures |
| CZK | koruna česká |
| ČÚS | český účetní standard |
| D | „dal“ |
| DDB | Double Declining Balance (method) |
| DS | darovací smlouva |
| DFM | dlouhodobý finanční majetek |
| DHM | dlouhodobý hmotný majetek |
| DM | dlouhodobý majetek |
| DNM | dlouhodobý nehmotný majetek |
| DPH | daň z přidané hodnoty |
| EU | Evropská unie |
| EUR | euro |
| FI | Financial Accounting |
| FLW | forklift wheels |
| FO | fyzická osoba |
| FP | faktura přijatá |
| FV | faktura vydaná |
| HMV | hmotná movitá věc |
| HR | Human Resources |
| HSE | Health and Safety Executive |
| ID | interní doklad |
| IT | Information Technology |
| JSD | jednotný správní doklad |
| MD | „má dáti“ |
| MM | Materials Management |
| NS | nákladová střediska |
| OPEX | Operating Expenses |
| PAA | Purchase Accounting Adjustment |
| PCW | personal car wheels |
| PP | potvrzení pojišťovny |
| SAP | název informačního programu |
| SR | státní rozpočet |
| SYD | Sum of the Years Digits |
| TZ | technické zhodnocení |
| ÚJ | účetní jednotka |
| US GAAP | Generally Accepted Accounting Principles (United States) |
| VBÚ | výpis bankovního účtu |
| VZV | vysokozdvížený vozík |
| ZC | zůstatková cena |
| ZDPH | zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty |
| ZFP | zálohová faktura přijatá |

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10.5.2020


.....
Kristýna Brevčínská

Seznam příloh

Příloha č. 1 Odpisový plán

Příloha č. 2 Přehled tříd majetku a analytických účtů používaných ve společnosti X-kola CZ k účtování o dlouhodobém majetku

Příloha č. 3 Přehled tříd majetku a navrhovaných analytických účtů pro společnost X-kola CZ k účtování o dlouhodobém majetku